بكاري بلخير

دروس في المحاسبة المعمقة

بحسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

موجه:

- لطلبة علوم التسيير والعلوم التجارية والطلبة المهتمين بالمحاسبة
- والممارسين



إلى روح أمي الطاهرة
وإلى أبي أطال الله لنا عمره...

رقم النشر: 4.01.5643
رقم ر.د.م.ك (ISBN): 978.9961.0.1894.1
رقم الإيداع القانوني: السداسي الأول 2016

مقدمة:

يعرف النظام المحاسبي المالي بحسب القانون المتضمن له (الجريدة الرسمية العدد 74 عام 2007) بأنه: "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتنظيم قاعدة معطيات عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."

إذن وبغية الوصول إلى الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للكيان يتوجب على الكيان في بادئ الأمر احترام جملة من المبادئ المحاسبية من مبادئ الملاحظة ومبادئ التقييم ومبادئ المسؤولية.

ثم على الكيان مراعاة قواعد التسجيل وقواعد التقييم الأولي والتقييم اللاحق فيما يتعلق بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الأعباء الإيرادات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها).

وضمن هذا الكتاب أردنا التطرق إلى جميع ما يتعلق بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الأعباء والإيرادات فيما يرتبط بالنظام المحاسبي المالي.

مدخل

ويتم التعرض فيه إلى ما يلي:

- أهم بنود النظام المحاسبي المالي؛
- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي؛
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛
- الخصائص النوعية للقوائم المالية.

وقبل الشروع في التفصيل في العناصر المذكورة أعلاه، نود الإشارة إلى الاستحداثات الأساسية الجديدة التي تميز بها النظام المحاسبي المالي وهي أربعة:

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لا سيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللا إيرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.
- التكفل باحتياجات المستثمرين، الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلومات قائم على محاسبة مبسطة.

هذه التغييرات ناجمة عن الدور المنوط بالمحاسبة والتي يجب من الآن فصاعدا أن ترتبط بالواقع الاقتصادي لهاته المعاملات أكثر منها عن طبيعتها القانونية.

I – تقديم لأهم بنود النظام المحاسبي المالي:

نجد ضمن القانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ما يلي:

1- المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

2- إجبارية تطبيق هذا النظام من طرف:

أ- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

ب- التعاونيات؛

ت- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانو يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

ث- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

أما بالنسبة للكيانات الصغيرة (التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين) يمكنها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

3- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛

4- يحدد الكيان تحت مسؤوليته، الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛

5- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛

6- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛

7- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية؛ هذا الجرد يتم تنظيمه من طرف مسؤولي الكيان وذلك في إطار إعداد القوائم المالية التي تعكس الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم؛

8- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات بالتتابع، أو على أساس صاف؛

9- تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج": يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات؛ يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن؛

10- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها؛

11- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛

تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة؛

12- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات؛

13- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفترا يوميا، ودفترا كبيرا (دفتر الأستاذ)، ودفتر جرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛

يتفرع الدفتر اليومي ودفتر الأستاذ إلى عدد من الدفاتر المساعدة والسجلات المساعدة بالقدر الذي يتوافق مع احتياجات الكيان؛

تسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء وإيرادات الكيان؛ وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة، فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)، كما أن مسك حسابات خاصة للزبائن وللموردين هو إجباري ويجب أن يظهر على مستواهم الحركات والأرصدة،

وبالنسبة لقيود دفتر اليومية تتم تبعا لمخطط حسابات المؤسسة،

يتضمن دفتر الأستاذ مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية،

تنقل في دفتر الجرد الميزانية وحساب النتائج الخاصين بالكيان،

تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها، وكذا الوثائق الثبوتية، لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية؛

14- يرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على الدفتر اليومي ودفتر الجرد؛

15- تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، وتلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ قفل كل سنة مالية محاسبية؛

16- تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش؛

17- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛

يجب أن تلبي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات؛

II - الإطار التصوري (المفاهيمي) للنظام المحاسبي المالي:

ضمن هذا العنصر يتم تناول كل من مجال تطبيقه، وكذا مستخدمي القوائم المالية واحتياجاتهم للمعلومة؛

II – 1 مجال التطبيق:

يهتم الإطار التصوري بالقوائم المالية، بما في ذلك القوائم المالية المجمعة، حيث تعد وتقدم القوائم المالية مرة على الأقل في السنة، وذلك من أجل تلبية احتياجات عدد مهم من مستخدميها.

بعض المستخدمين بإمكانهم الإطلاع على حاجيات أكثر خصوصية ولديهم وسائل الحصول على معلومة إضافية مقارنة بما هو موجود ضمن القوائم المالية؛ بينما عدد من المستخدمين يريدون الاستناد على القوائم المالية كمورد أساس للمعلومة المالية.

التقارير المالية ذات الطابع الخاص؛ على سبيل الذكر البيانات والحسابات المعدة لأغراض ضريبية هي خارج مجال تطبيق هذا الإطار.

القوائم المالية كجزء من عملية المعلومة المالية، تضم عادة: الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات الوضعية المالية (الذي من الممكن أن نقدمه بكيفيات مختلفة كجدول تدفقات الخزينة، أو جدول استخدامات الموارد)، ملاحظات ملحقة وقوائم أخرى ونصوص توضيحية التي تشكل جزء متكامل للقوائم المالية.

يمكننا كذلك إعداد جداول إضافية ومعلومات ترتكز على القوائم المالية التي يكون من المتوقع أن تقرأ مع هذه الأخيرة.

الجداول والمعلومات الإضافية هذه يمكن أن تعالج على سبيل المثال المعلومة المالية المتعلقة بقطاعات النشاط أو بالجغرافية، أو بمعلومات مقدمة حول آثار تغيرات السعر.

بالمقابل القوائم المالية لا تضم التقارير الإدارية، تصريحات الرئيس، الحوارات والتحاليل المجرات من طرف المسيرين، والعناصر الأخرى المماثلة التي قد تكون جزءا من تقرير مالي أو تقرير سنوي.

II – 2 المستخدمين واحتياجاتهم للمعلومة:

يشمل المستخدمين للقوائم المالية كل من: المستثمرين الحاليين والمحتملين، العاملين، المقرضين، الموردين والدائنين الآخرين، الزبائن، الدولة وأجهزتها، والجمهور؛ حيث يستعملون القوائم المالية لتلبية احتياجاتهم المختلفة من المعلومات.

من بين هذه الاحتياجات، نجد ما يلي:

1- المستثمرين: الأفراد الذين يعرضون رأس المال المخاطر به، ومستشاريهم هم معنيون بالمخطر المتأصل في استثماراتهم وبالمردودية التي ينتجها.

هؤلاء هم في حاجة إلى المعلومات حتى تساعدهم في تحديد متى يمكنهم الشراء، الاحتفاظ، البيع. المساهمين هم أيضا يهتمون بالمعلومات التي تسمح لهم بتحديد قدرة المؤسسة على دفع أرباح الأسهم (dividendes).

2- العاملين: العاملين وممثليهم يهتمون بالمعلومة حول استقرار ومردودية المؤسسة التي توظفهم؛ يهتمون أيضا بالمعلومات التي تمكنهم من تقدير قدرة المؤسسة على حصولهم منها على مكافآت، أو امتيازات فيما يتعلق بالتقاعد، وكذا فرص التوظيف.

3- المقرضين يهتمون بالمعلومة لأنها تسمح لهم بتحديد هل أن قروضهم والفوائد المرتبطة بها سيتم سدادها عند الاستحقاق.

4- الموردين والدائنين الآخرين: الموردين والدائنين الآخرين يهتمون بالمعلومة لأنها تمكنهم من تحديد هل أن مبالغهم المستحقة سيتم سدادها عند الاستحقاق.

الموردين والدائنين الآخرين من المحتمل أن يهتمون بالمؤسسة لفترة أقصر مقارنة مع المقرضين، إلا أنهم يعتمدون على استمرارية المؤسسة خصوصا إذا كانت هذه الأخيرة عميل أساسي.

5- الزبائن: الزبائن يهتمون بالمعلومة حول استمرارية المؤسسة خصوصا عندما تكون لديهم علاقات معها على المدى الطويل، أو أنهم مرتبطون معها.

6- الدولة وأجهزتها: الدولة وأجهزتها تهتم بتوزيع الموارد ومن ثم بأنشطة المؤسسات. تفرض أيضا متطلبات الإفصاح حتى تضبط أنشطة المؤسسات، من تحديد للسياسات الجبائية وقاعدة الإحصائيات للمنتوج الوطني أو الاحصائيات المماثلة.

7- الجمهور: المؤسسات تؤثر على الرأي العام بطرق مختلفة، على سبيل المثال بإمكانها المساهمة بصورة جوهرية في الاقتصاد المحلي، وبطرق عديدة، خصوصا بتوفير فرص عمل وبربط أو رعاية زبائنها بموردين محليين.

القوائم المالية يمكن أن تساعد الجمهور بمنحه معلومات حول الاتجاهات والتطورات الأخيرة لازدهار المؤسسة وحول مدى أنشطتها.

وعلى الرغم من أن كل المعلومات التي يحتاج إليها هؤلاء المستعملين لا يمكن الوفاء بها من خلال القوائم المالية فقط؛ إلا أن هناك احتياجات مشتركة بين كل المستعملين يمكن أن تلبى من خلالها.

إذن من هنا فإن إدارة المؤسسة تقع على عاتقها مسؤولية تحضير وتقديم القوائم المالية، تهتم الإدارة كذلك باستمرار المعلومة في القوائم المالية، حتى من خلال الوصول إلى معلومات مالية وتسيير إضافي الذي يساعدها في تخطيطها وفي اتخاذ قراراتها وفي مسؤولياتها للرقابة؛ الإدارة لها القدرة على تحديد شكل ومضمون هذه المعلومة الإضافية حتى تلبي احتياجاتها الخاصة.

مع ذلك فإن تقديم هذه المعلومة هو خارج مجال تطبيق هذا الإطار؛ لكن القوائم المالية المنشورة ترتكز على المعلومات المستعملة من طرف الإدارة حول الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة.

III – المبادئ والاتفاقيات المحاسبية:

نتناول ضمن هذا العنصر كل من الطرق المحاسبية والفرضيات الأساسية عند تحضير القوائم المالية والمبادئ الأساسية للمحاسبة.

III – 1 طرق محاسبية، المحاسبة والقوائم المالية:

الطرق المحاسبية لها مبادئها وقواعدها واتفاقياتها، وكذا قوانين وتطبيقات خاصة مطبقة من طرف الكيان من أجل إعداد وتقديم قوائمه المالية؛ هذه الطرق يتم تطبيقها بصورة دائمة من دورة لأخرى.

يجب أن تقوم الإدارة باختيار وتطبيق الطرق المحاسبية لمؤسسة من أجل أن تكون القوائم المالية مطابقة لكل النصوص والتشريعات المحاسبية الوطنية المطبقة.

في حالة عدم وجود نصوص محددة، تقوم الإدارة بإعداد طرق من أجل أن تعطينا القوائم المالية معلومات:

- ملائمة لاحتياجات المستعملين الذين لديهم قرارات سيتخذونها؛
- يمكن الاعتماد عليها وذلك في كون أنها تلك:

* التي تقدم صورة وفية حول النتائج والوضعية المالية للمؤسسة،

* التي تترجم الحقيقة الاقتصادية للأحداث والمعاملات وليس مجرد شكلها القانوني،

* التي تكون حيادية، يعني دون تحيز،

* التي تكون حذرة،

* التي تكون كاملة في كل جوانبها الهامة.

عند غياب نصوص محددة ومترجمة، بإمكان المؤسسة أن تمارس الحكم من أجل إعداد طريقة محاسبية بغية تزويد مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة بالمعلومات الأكثر نفعا. ولأن تقرر الإدارة فأنها تأخذ بعين الاعتبار:

- الأحكام والتعليقات للمعايير المحاسبية الدولية التي تتناول المسائل المماثلة وذات الصلة؛
- التعاريف ومعايير الاعتراف (التسجيل المحاسبي) وتقييم الأصول، الخصوم، الإيرادات، والأعباء المصرح بها في الإطار التصوري؛
- المواقف الرسمية لهيئات معايير أخرى والممارسات المقبولة لقطاع النشاط المقدر، لكن المقدر فقط أين يكون ملائم وموثوق.

III – 2 الفرضيات الأساسية عند تحضير القوائم المالية:

وتتمثل في فرضيتين اثنتين، هما: محاسبة الدورة، واستمرارية الاستغلال؛

1- محاسبة الدورة (محاسبة التعهد، أو المحاسبة على أساس الاستحقاق):

وهو أن يتم تسجيل مختلف المبادلات والأحداث على أساس الاستحقاق، بمعنى لحظة وقوع هذه المعاملات أو الأحداث وليس عند دخول التدفقات النقدية المرتبطة بها.

وهي معروضة في القوائم المالية للدورات التي تتعلق بها.

2- استمرارية الاستغلال:

عند إعداد الوثائق المحاسبية يفترض أن المؤسسة ستواصل نشاطها؛ ذلك أنه في حالة عدم استمرارية الاستغلال لا يمكننا تصور طرق، كالإهتلاك مثلا الذي يقود إلى توزيع تكلفة الاستثمار على عدة دورات محاسبية، نفس الشيء بالنسبة "للأعباء النشطة les changes activées" كالتكاليف الواجب توزيعها مثلا.

ذلك أن عدم اليقين بشأن استمرارية الاستغلال لابد من تبريره، والقاعدة التي على أساسها توقف النشاط يجب تحديدها.

III – 3 المبادئ الأساسية للمحاسبة:

وتشمل مبادئ المحاسبة الأساسية كل من: مبدأ استقلالية (اتفاقية) الكيان، مبدأ الوحدة الزمنية، مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، مبدأ استقلالية الدورات، مبدأ وحدة القياس، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ تبرير الوقائع، مبدأ عدم المقاصة، مبدأ ديمومة الطرق، مبدأ ثبات (عدم المساس) للميزانية الافتتاحية، مبدأ الصورة الوفية.

والتي يمكننا تصنيفها إلى ثلاث مستويات:

- مبادئ الملاحظة؛
- مبادئ التقييم؛
- مبادئ المسؤولية المتعلقة بـ " الالتزامات المعنوية للمحاسب ".

III – 3 – 1 مبادئ الملاحظة (المشاهدة):

وتضم كل من: مبدأ استقلالية (اتفاقية) الكيان، مبدأ الوحدة الزمنية، مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي عن المظهر القانوني، ومبدأ إستقلالية الدورات المحاسبية.

-1 مبدأ استقلالية (اتفاقية) الكيان:

المؤسسة وفق هذا المبدأ نعتبرها كأنها كيان مستقل، منفصل على مالكيه، وذلك بغض النظر عن الإطار القانوني الذي يجري فيه نشاطها؛ فالمحاسبة المالية ترتكز على الفصل بين أصول وخصوم وأعباء وإيرادات الكيان والمشاركون بأموالهم الخاصة أو المساهمين.

فالقوائم المالية للكيان لا تأخذ في الحسبان سوى معاملات المؤسسة، وليس مالكيها.

2– مبدأ الوحدة الزمنية:

إن الاستمرارية في نشاط الكيان لفترة طويلة غير محددة هو مبرر لتحديد مدة زمنية معينة يمكن على ضوئها معرفة إيرادات وأعباء الكيان ونتيجة نشاطه في هذه الفترة؛ الدورة المحاسبية عادة هي اثني عشرة (12) شهرا تغطي السنة المدنية، إلا أنه يمكن السماح لمؤسسة بإقفال دورتها بخلاف 12/31/ن عندما يكون نشاطها مرتبط بدورة استغلال غير متطابقة مع السنة المدنية.

في الحالات الاستثنائية أين تكون الدورة أقل أو أكثر من اثني عشرة (12) شهرا خصوصا في حالة الإنشاء، أو توقف الكيان خلال الدورة، أو في حالة التغيير لتاريخ الإقفال، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها. (المادة 30 من ن م م).

3- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي عن المظهر القانوني:

العمليات ينبغي تسجيلها وتقديمها ضمن القوائم المالية وفقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي، وليس فقط شكلها القانوني.

4- مبدأ استقلالية أو فصل الدورات:

إن نتيجة كل دورة هي مستقلة عن سابقتها وعن تلك التي تليها، ولتحديدها يجب إذن إدخال الأحداث والعمليات المتعلقة بها فقط دون إدراج ما سواها.

على افتراض أن حدث له سببية مباشرة وذو أهمية بالنسبة لوضعية موجودة تاريخ إقفال الحسابات لدورة حيث يعرف بين هذا التاريخ وتاريخ إنشاء حسابات تلك الدورة، فإنه يتوجب ربط هذا الحدث بالدورة المقفلة، ويتم إجراء هذا الربط على قاعدة معلومات معروفة تاريخ إنشاء الحسابات.

إذا كان هناك حدث أو معاملة إيرادها بعد تاريخ إقفال الدورة، إلا أنه لا يؤثر على الوضع القائم في أصول أو خصوم الدورة التي تسبق الإقفال، فإنه لا يتم إجراء أي تعديل.

إلا أنه وفي إطار الإشارة إلى المعلومات ضمن الملحق، فيتم الإشارة إليه إذا كان يمثل أهمية لها تأثيراتها على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

III – 3 – 2 مبادئ التقييم:

وتضم المبادئ التالية: وحدة القياس، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر.

1- مبدأ وحدة القياس:

الحاجة إلى وحدة قياس وحيدة لتسجيل المعاملات لمؤسسة يتمثل في الأصل في اختيار العملة (الدينار الجزائري) كوحدة قياس المعلومات المنقولة ضمن القوائم المالية.

تسجل فقط المعاملات والأحداث التي يمكن قياسها بالقيمة النقدية، بينما المعلومات غير القابلة للقياس والتي من الممكن أن يكون لها أثر مالي ينبغي أيضا أن تذكر ضمن القوائم المالية (المادة 12 من ن م م).

2- مبدأ التكلفة التاريخية:

باستثناء أحكام خاصة متعلقة ببعض الأصول والخصوم، فإن عناصر الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات يتم تسجيلها محاسبيا وتقدم ضمن القوائم المالية وفق التكلفة التاريخية، بمعنى على أساس قيمتها بتاريخ وقوعها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو ارتفاع القدرة الشرائية للنقود.

لكن بعض الأصول والخصوم المحددة كالأدوات المالية مثلا ينبغي تقييمها بالقيمة العادلة.

3- مبدأ الحيطة والحذر:

الحيطة والحذر هي التقدير العقلاني للظواهر في ظل شروط عدم اليقين حتى يتم تجنب نقل المخاطر في المستقبل، عدم اليقين أو الشك قد يمثل عائق للذمة المالية أو لنتيجة الكيان.

إذن يقضي هذا المبدأ بعدم الأخذ في الحسبان أية إيرادات من المتوقع أن تتحقق في المستقبل، كتسجيل نواتج مستقبلية سوف يحققها الكيان، مع الاحتياط والأخذ في الحسبان للخسائر التي يمكن أن تحدث مستقبلا انطلاقا من الإعداد وإمكانية مواجهتها.

أي ينبغي ألا تكون هناك مبالغة في الأصول والإيرادات، وألا يكون هناك تقليل في الخصوم والأعباء.

لكن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر ينبغي ألا يقودنا إلى تشكيل احتياطات غامضة أو مؤونات مفرطة.

III – 3 – 3 مبادئ المسؤولية:

هذه المبادئ تتعلق بالالتزامات المعنوية للمحاسب؛ وتضم كل من مبدأ: تبرير الوقائع، الأهمية النسبية، عدم المقاصة، ديمومة الطرق، ثبات (عدم المساس) للميزانية الافتتاحية، مبدأ الصورة الوفية.

1- مبدأ تبرير الوقائع (صراحة البراهين):

وهو أن يستند كل قيد محاسبي من حيث المبدأ، إلى مستند مؤرخ يؤيده بحيث يحمل توقيع أو خاتم المسؤول عن العملية (المادة 18 من ن م م).

هذا المبدأ أساسي بالنسبة لمحافظ الحسابات والمراجع من أجل القيام بمهامهما.

زد على ذلك أن إعداد القوائم المالية التي تعتمد مثلا على اختيار مدة الإهتلاك، مبلغ المؤونة، ومختلف التسويات التي تجرى على مستواها هذه كلها لا تعتمد على قوانين علمية بل على تقديرات للوقائع المتأتية من حكم المحاسبين.

2- مبدأ الأهمية النسبية:

إن القوائم المالية ينبغي أن تسلط الضوء على أي معلومات ذات دلالة معتبرة، بمعنى كل معلومة بإمكانها أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستعملون حول الكيان استنادا إلى القوائم المالية.

المبالغ البسيطة يمكن تجميعها مع مبالغ متماثلة (متطابقة) لعناصر ذات طبيعة أو وظيفة متشابهة.

ذلك أن المعايير المحاسبية ليس القصد منها أن تطبق على العناصر دون أهمية.

3- مبدأ عدم المقاصة:

لا يمكن إجراء أية مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من الإيرادات؛ إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات بالتتابع. أو على أساس صاف (المادة 15 من ن م م).

هذه المقاصة مفروضة أو مسموح بها من طرف هذا النظام.

أعباء وإيرادات ذات صلة نشأت عن أحداث ومعاملات متماثلة ولا تمثل دلالة خاصة يمكن المقاصة فيما بينها.

4- مبدأ ديمومة (ثبات) الطرق:

الاتساق والقابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية خلال فترات متتالية يعني ديمومة عند تطبيق قواعد وإجراءات متعلقة بتقييم العناصر وبتقديم المعلومات.

لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض القوائم المالية للكيان المعني (المادة 39 من ن م م).

تحدد كيفيات أخذ تغير التقدير والطرق المحاسبية، بعين الاعتبار ضمن القوائم المالية عن طريق التنظيم. (المادة 40 من ن م م)

لدينا على سبيل المثال بالنسبة للمخزونات: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، FIFO، أما بالنسبة للتثبيتات (الاهتلاكات) الثابت، المتصاعد، المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج.

5- مبدأ ثبات (عدم المساس) للميزانية الافتتاحية:

حسب هذا المبدأ، فإن الميزانية الافتتاحية للدورة (ن) تتعلق إلزاما بالميزانية الختامية للدورة (ن-1).

هذا المبدأ أساسي فهو الكفيل بترجمة الاستمرارية بين الدورات.

6- مبدأ الصورة الوفية:

إن القوائم المالية ينبغي أن تعطي صورة وفية عن الوضعية المالية للكيان.

الصورة الوفية هي الهدف المبتغى، من حيث طبيعتها وصفاتها ومن حيث الاحترام للقواعد المحاسبية، فمن خلال الصورة الوفية تكون القوائم المالية للكيان قادرة على إعطاء المعلومة الملائمة حول الوضعية المالية والآداء وتغير الوضعية المالية للكيان؛ بمعنى أخص تعني الصورة الوفية احترام القواعد والمبادئ المحاسبية.

لكن في الحالات الاستثنائية أين يكون التطبيق لقاعدة محاسبية غير مؤهل لإعطاء صورة وفية للكيان، ينبغي إذن التخلي عنها؛ لكن يصبح من المهم الإشارة ضمن ملحق القوائم المالية إلى أسباب هذا التخلي.

المعالجات المحاسبية غير الملائمة، لا يتم تصحيحها لا بالإشارة إلى الطرق المحاسبية المستعملة ولا بمعلومات ضمن الملحق أو أي نصوص مفسرة.

IV – الخصائص النوعية للقوائم المالية:

لأغراض اتخاذ القرار، فإن القوائم المالية يجب أن تضمن الشفافية حول حقيقة الكيان فتقدم معلومة كاملة ومفيدة.

هذه المعلومة يجب أن تشمل المواصفات التالية:

1- الملاءمة: إن المعلومة هي ملاءمة للقياس أين يمكن أن تؤثر على مستخدميها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية حيث تساعدهم لتقييم أحداث الماضي أو الحاضر أو المستقبل؛ إن الملاءمة لمعلومة هي مرتبطة بطبيعتها و بأهميتها النسبية.

2- الموثوقية: معلومة ذات موثوقية هي تلك الخالية من الأخطاء الفادحة والتحيز، وعندما تم اعدادها فإنها أنجزت على أساس المعايير التالية:

* البحث عن الصورة الوفية؛

* أسبقية الواقع الاقتصادي عن المظهر القانوني؛

* الحيادية؛

* الحيطة؛

* الاكتمال.

3- قابلية المقارنة: معلومة ذات قابلية للمقارنة عندما يتم إعدادها وتقديمها بطريقة أكثر انسجامية حتى تسمح لمستعمليها القيام بمقارنات ذات دلالة عبر الزمن وبين المؤسسات.

4- الوضوح: المعلومة الواضحة هي المعلومة سهلة الفهم من طرف كل مستخدم له معارف أساسية في التسيير وفي الاقتصاد وفي المحاسبة، وعلى استعداد لدراسة المعلومة.

دراسة التثبيتات

سنتطرق ضمن هذا الفصل إلى العناصر التالية: التثبيتات العينية والمعنوية والتثبيتات المالية وكذا معالجة بعض الحالات الخاصة بالتثبيتات العينية، اهتلاك التثبيتات، التقييم اللاحق للتسجيل الأولي، التنازل عن التثبيتات والتسيير المحاسبي للتثبيتات.

أولا: التثبيتات العينية:

I– قواعد التسجيل في الصنف الثاني:

بالإضافة إلى أننا نعتبر عنصر ما من ضمن الأصول إذا كان من المحتمل أن يقدم هذا الأصل منافع اقتصادية مستقبلية، وأن تكلفته يمكننا تقييمها بصورة صادقة، فإن هناك شروط أخرى من الضروري توفرها، لأن نعتبره من ضمن التثبيتات العينية تتمثل فيما يلي:

1- يعتبر مورد اقتصادي مراقب من طرف الكيان؛

2- نتج عن عمليات أو أحداث سابقة؛

3- موجه للاستعمال بصورة دائمة؛

4- المدة الاقتصادية تتجاوز سنة.

II- التقييم الأولي:

II -1 في حالة الحيازة (الاقتناء): التقييم الأولي لتثبيت عيني من أجل تسجيله ضمن الميزانية هو التكلفة التي تم تحملها لوضعه في الخدمة في ضوء استعماله المتوقع؛ تكلفة الحيازة تضم:

• سعر الشراء (بمعنى السعر المتفق عليه مع المورد، منقوصا منه الرسوم المسترجعة والتخفيضات التجارية المحصلة)؛

• كل التكاليف المباشرة (أي الضرورية لاقتناء التثبيت ووضعه في حالة الاستعمال)؛

أي:

سعر الشراء (بالصافي التجاري) + مجمل المصاريف المدفوعة إلى الغير إلى غاية وصول التثبيت إلى الكيان وتركيبه وجاهزيته للاستعمال وتشمل ما يلي: مصاريف النقل + مصاريف جمركية + مصاريف وسيط العبور + مصاريف تأمين + خدمات وتركيب التثبيت + الحقوق الجمركية والرسوم غير المسترجعة.

مثال 1:

اقتناء آلة إنتاجية بـ:	120 000 دج
مصاريف النقل:	15 000 دج
تأمين:	20 000 دج
تركيب:	10 000 دج

ومنه: تكلفة الحيازة = **165 000 دج**

		تاريخ العملية		
215			165 000	
	404			120 000
	401			45 000
		حيازة آلة وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		

مثال 2:

اقتناء آلة إنتاجية بـ:	120 000 دج
الرسم على القيمة المضافة	17 % (قابل للاسترجاع)
مصاريف النقل:	15 000 دج
تأمين:	20 000 دج
تركيب:	10 000 دج

ومنه: تكلفة الحيازة = **165 000 دج**

		تاريخ العملية		
215			165 000	
*4456		ر ق م المسترجعة على التثبيتات والخدمات	28 050	
	404	TTC		140 400
	401	TTC		52 650
		حيازة آلة وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		

- ح/4456 = (120 000 × 17 %) + (15 000 + 20 000 + 10 000) × 17 %

= 20 400 + 7 650

= 28 050 دج

مثال 3: نفس المثال السابق إلا أن (TVA: 17 %) (غير قابل للاسترجاع).

ومنه: تكلفة الحيازة = **193 050 دج**

		تاريخ العملية		
215			193 050	
	404			140 400
	401			52 650
		حيازة آلة وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		

مثال 4: آلة إنتاجية بـ 000 200 دج

TVA 17 % (قابل للاسترجاع)

نقلت بوسائل المؤسسة الخاصة وارتكب السائق مخالفة قانونية غرامتها 800دج

تكلفة الحيازة تساوي: **000 200 دج**

		تاريخ العملية		
215			200 000	
4456			34 000	
	404			234 000
		حيازة آلة وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		
		//		
6561			800	
	530			800
		سند عقوبة رقم...		

أو وفق القيد المركب التالي:

		تاريخ العملية		
215			200 000	
4456			34 000	
6561			800	
	404			234 000
	530			800
		حيازة آلة وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد... مع تحمل عقوبة وفق سند رقم...		

مثال 5: عند تفريغ الآلة الإنتاجية وقع لها عطب تم إصلاحه ودفعت أعباء إصلاحه بـ 500 دج.

إذن: تكلفة الحيازة تساوي: **000 200 دج**

		تاريخ العملية		
	200 000 34 000			215 4456
234 000		حيازة آلة وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...	404	
		//		
	500			615
500		فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...	512	

أو وفق القيد المركب التالي:

		تاريخ العملية		
	200 000 34 000 500			215 4456 615
234 000 500			404 512	
		حيازة آلة وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد... مع تحمل أعباء إصلاحات وفق فاتورة رقم...		

مثال 6: اقتنت مؤسسة مبنى وكانت المعلومات المتعلقة به كما يلي:

سعر الشراء بـ:	1 000 000 دج
أتعاب الموثق:	10 000 دج
حقوق التسجيل:	40 000 دج
أتعاب المهندس المعماري:	10 000 دج
TVA 17%	(قابل للاسترجاع)

ومنه: تكلفة الحيازة = **1 010 000 دج**، ذلك أن أتعاب الموثق وحقوق التسجيل يتم إدراجهما ضمن الأعباء وليس التثبيتات (المبنى).

إلا أن هناك استثناء بالنسبة لأتعاب الموثق وإذا كانت معتبرة يمكننا إدراجها ضمن تكلفة الحيازة، خصوصا إذا تعلق الأمر بحيازة أرض فهذه الأتعاب تمثل نسبة مئوية من سعرها.

		تاريخ العملية		
213			1 010 000	
4456			171 700	
622			10 000	
645			40 000	
	404			1 170 000
	401			11 700
	512			50 000
		حيازة مبنى وفق عقد ملكية فاتورة رقم... بتاريخ... المورد... مع تحمل أعباء وفق فاتورة رقم...		

II - 2 في حالة انتاجه بوسائل المؤسسة الخاصة: لتحديد تكلفة تثبيت منتج بوسائل المؤسسة الخاصة نستعمل نفس المبادئ بالنسبة للتثبيتات المحازة؛ فتكلفة إنتاج تثبيت عيني تساوي إلى تكلفة شراء المواد المستهلكة مضاف إليها أعباء أخرى تم تحملها خلال العملية الإنتاجية، يعني الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن إدراجها منطقيا ضمن تكلفة إنتاج هذا العنصر؛ تستبعد الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (نشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

وتدخل الأعباء ضمن تكلفة الإنتاج انطلاقا من التاريخ الذي أخذت فيه الإدارة قرار إنتاج التثبيت من أجل استخدامه (كالمباني مثلا نضيف إليها

مصاريف الدراسات، أتعاب المهندس المعماري، ومصاريف الهدم من أجل إعادة البناء المباشر للمبنى) ونتوقف عند وضع التثبيت في المكان وفي حالة الاستخدام وذلك تبعا للاستعمال المتوقع.

وبالنسبة لتكاليف الاقتراض المتعلقة بإنتاج تثبيت عيني ندرجها فقط عندما تفوق فترة إنتاجه السنة المالية الواحدة وندرج سوى التكاليف الموافقة لفترة الإنتاج.

يتم إثباتها المحاسبي وفق مرحلتين، أولها نسجل إدراج الأعباء التي تم تحملها لأجل إنتاج هذا التثبيت، وثانيهما نسجل دخول التثبيت لذمة المؤسسة، وذلك كما يلي:

		تاريخ إثبات الأعباء		
6x			xxxx	
	3x			xxxx
	28x			xxxx
	51x	أحد حسابات الخزينة		xxxx
	40x	أحد حسابات المدينون		xxxx
		إثبات أعباء إنجاز مبنى وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		
		تاريخ دخول التثبيت		
213x			xxxx	
	732			xxxx
		دخول مبنى لذمة المؤسسة وفق محضر إثبات رقم ...		

II - 3 التثبيتات المحازة كحصة مساهمة عينية: نسجلها محاسبيا وفق القيم التي وردت بها ضمن اتفاق المساهمة، وذلك كما يلي:

		تاريخ الوعد بالمساهمة		
	xxxx			456
xxxx			101	
		الوعد بتقديم مساهمة عينية		
		تاريخ دخول التثبيت		
	xxxx			2x
xxxx			456	
		دخول التثبيتات لذمة المؤسسة وفق محضر رقم ... لمحافظ المساهمات		

II - 4 التثبيتات المحازة مجانا: نقيمها بقيمتها العادلة تاريخ دخولها؛ في حالة عدم وجود أسعار في السوق، فإن التقييم بالقيمة العادلة يتم تحديده إما بالقيمة التبادلية التي يتفق عليها طرفين مستقلين، وإما عن طريق سعر السوق لعنصر ذو مواصفات قريبة، وإما كذلك بحساب القيمة الحالية الصافية للتدفقات المستقبلية المحققة، وذلك كما يلي:

		تاريخ دخول التثبيت		
	xxxx			2x
xxxx			104	
		دخول التثبيتات المحازة مجانا لذمة المؤسسة وفق محضر رقم ...		

II - 5 التثبيتات المحازة في شكل إعانة: نسجلها بتكلفة حيازتها أو إنتاجها، الإعانات المستلمة ليس لها تأثير على تقييم التكلفة الأولية لدخول الأصل، وذلك كما يلي:

		تاريخ دخول التثبيت		
				2x
	xxxx		131 أو132	
xxxx		دخول التثبيتات المحازة في شكل إعانة لذمة المؤسسة وفق محضر رقم ...		

II- 6 حيازة تثبيت من الخارج: أي مؤسسة جزائرية بإمكانها القيام بعمليات تجارية مع الخارج؛ هذه العمليات تتم بالعملة الصعبة (دولار، أورو، جنيه إسترليني، ين ياباني،...) وتقيد محاسبيا بالدينار الجزائري بسعر صرف تاريخ الشراء؛ تسويتها (تسديد أم تحصيل) يمكن أن تكون مباشرة أم بالآجل.

عندما تكون التسوية بالآجل يمكن أن تظهر فروقات في الصرف في الديون الموافقة لها (سواء عند التسديد أو عند التحصيل) أو عند تقييم الديون في الحقوق في نهاية الدورة؛ فالمؤسسة في هذه الحالة تحقق ربح صرف أو خسارة صرف حسب الوضعية؛ حتى أن المعالجة المحاسبية ليست نفسها.

إذن كيف تتم معالجة هذه الفوارق ؟

هنالك العديد من الطرق لمعالجة هذه المشاكل سنقتصر على إحداها وهي:

- أن نقيم التثبيتات بسعر صرف تاريخ الشراء:

مثال: تحصلت مؤسسة "SMC" على الفاتورة الشكلية لمجموعة تثبيتات، موضحة في الجدول أدناه مع أسعارها الوحدوية بالدولار الأمريكي. علما أن سعر صرف تاريخ الشراء – 05/09/ن – هو 71,48100 دج.

Réf.	Description	Quantité	Prix Unitaire	Montant
M1	Acc. Machine TxMO12	12	364,62	4 375,44
M2	Sound Cards	80	43,72	3 497,31
M3	Scanners	10	79,11	791,14
M4	Subwoofer	10	9,91	99,10
Total	Cout: 8 (012,99$+Fret:	750,00$) =		8 762,99

وفي 09/30ن تحصلت المؤسسة على هذه التثبيتات مع وثيقة D3 التي تظهر الرسوم الآتية:

Article	Désignation	Assiette (DA)	Droits douane *		TVA *	
			Taux	Montant	Taux	Montant
0001	M1	312 761.79	5%	15637.09	17%	55 827.81
0002	M2	249 990.79	30%	74997.24	17%	55 247.97
0003	M3	56 551.30	5%	2827.57	17%	10 094.41
0004	M4	7 084.07	30%	2125.22	17%	1 565.58
						122 735.77
	Totaux	626 387.95		95587.12		

- الحقوق الجمركية تحسب من الوعاء

– الرسم على القيمة المضافة (TVA) تحسب من (الوعاء + الحقوق الجمركية)

المطلوب: قم بحساب تكلفة حيازة كل من هذه العناصر، ثم سجلها محاسبيا.

الحل:

تكلفة الشراء = سعر الشراء + مصاريف الشراء + الرسوم غير المسترجعة

M1 = 312 761,79 + 15 637,09 = 328 398,88 دج

M2 = 249 990,79 + 74 997,24 = 324 988,03 دج

M3 = 56 551,30 + 2 827,57 = 59 378,87 دج

M4 = 7 084,07 + 2 125,22 = 9 209,29 دج

ومنه التسجيل المحاسبي يكون كالآتي:

		09/30/ن		
21501			328 398,88	
21502			324 988,03	
21503			59 378,87	
21504			9 209,29	
4456			122 735,77	
	404			626 387,95
	4476			218 322,89
		حيازة تثبيتات من الخارج وفق الفواتير ذات الأرقام التالية...		

- 218 322,89 = الحقوق الجمركية + TVA

التسوية: عند التسديد، تسدد المؤسسة وفق سعر صرف تاريخ التسديد. ومنه حسب مثالنا السابق يمكننا تصور ثلاث حالات:

سعر صرف تاريخ التسديد			سعر صرف تاريخ العملية	DA الدينار الجزائري
الحالة 3	الحالة 2	الحالة 1		$ الدولار الأمريكي
71,500 00	71,460 00	71,481 00	71,481 00	1$

حسب الحالة 1: المؤسسة لن تحقق لا ربح صرف ولا خسارة صرف ذلك أن سعر صرف تاريخ الشراء لم يتغير؛ الإثبات المحاسبي يكون كالتالي:

		تاريخ التسديد		
	626 387,95			404
626 387,95		تسديد فاتورة التثبيتات المستوردة وذلك تبعا للإشعار المدين رقم... من المورد...	512	

الحالة 2: المؤسسة ستحقق ربح صرف، يساوي إلى:

سعر صرف تاريخ الشراء 71,48100

سعر صرف تاريخ التسديد <u>71,46000</u>

ربح صرف يقدر بـ 0,02100 دج لـ $

ويساوي إلى: 0,02100 × 8 762,99 $ = 184,02 دج

الإثبات المحاسبي يكون كالتالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ التسديد		
404			626 387,95	
	512			626 203,93
	766			184,02
		تبعا للإشعار المدين رقم... لتسديد فاتورة التثبيتات المستوردة من المورد... مع الحصول على ربح صرف		

الحالة 3: المؤسسة ستحقق خسارة صرف، تساوي إلى:

سعر صرف تاريخ الشراء 71,48100

سعر صرف تاريخ التسديد <u>71,50000</u>

خسارة صرف تقدر بـ 0,01900 دج لـ $

وتساوي إلى: 0,01900 × 8 762,99 $ = 166,50 دج

الإثبات المحاسبي يكون كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ التسديد		
404			626 387,95	
666			166,50	
	512			626 554,45
		تبعا للإشعار المدين رقم... لتسديد فاتورة التثبيتات المستوردة من المورد... مع تحمل خسارة صرف		

III- الضمانات المحجوزة والتثبيتات العينية:

إن الضمانات تقتطع من طرف الزبائن نظير التثبيتات التي اقتنوها من الموردين، وتحسب قيمة الضمان كنسبة مئوية من قيمة الفاتورة الأصلية وتحجز لدى الزبون.

وتسجل محاسبيا في الجانب الدائن من ح/165 الودائع والكفالات المقبوضة أو ح/4045 موردون: اقتطاع الضمان (بحسب مدة الضمان هل تفوق السنة أم لا)؛ إلى حين انتهاء مدة الضمان يعاد دمج المبلغ المحجوز في الجانب الدائن من ح/404 موردو التثبيتات.

III- 1 عند حجز الضمان:

مثال: استلمت مؤسسة مبنى من طرف مقاول بـ

المبلغ: 000 420 2 دج

ضمان محجوز بـ (5 %) لمدة 18 شهر أي: 000 121 دج

باقي التسديد: 000 299 2 دج

		تاريخ حيازة المبنى		
	2 420 000			213x
121 000 2 299 000			165 404	
		قيد ملكية المبنى وفق فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		

III- 2 عند استحقاق الضمان: هناك حالتين لاستحقاق الضمان المحجوز إما أن يكون التثبيت صالحا وإما أن يظهر به عيب:

أ- عند تأكد الزبون من صلاحية التثبيت وبعد مرور 18 شهرا من تاريخ حجز المبلغ يعاد دمج الضمان المحجوز في حساب موردو التثبيتات ويقوم الزبون بتسديده؛ وذلك كما يلي:

		تاريخ انتهاء فترة الضمان		
165			121 000	
	404			121 000
		قيد إثبات الضمان المحجوز كدين تثبيت		
		تاريخ التسديد		
404			121 000	
	512			121 000
		شيك رقم...		

ب- إذا اتضح للزبون بعد مضي فترة الضمان أن التثبيت به عيب عندها يكون المقاول (المورد) مجبرا بتصليحه وإلا سوف لن يحصل على قيمة هذا الضمان المحجوز.

في هذه الحالة نكون أمام وضعيتين:

الوضعية 01: قام المقاول بتصليح العيب؛ في هذه الحالة يتم إعادة دمج الضمان المحجوز في حساب موردو التثبيتات ثم يسدد مثله مثل الحالة الأولى.

الوضعية 02: لم يقم المقاول بتصليح العيب بل تكفلت به المؤسسة لوحدها؛ في هذه الحالة تقوم المؤسسة باقتطاع قيمة فاتورة التصليح من قيمة الضمان المحجوز، فتعالج قيمة الفاتورة كعبء ويحمل للدورة المحاسبية، والمبلغ المقتطع يعتبر كنواتج، وذلك كما يلي:

مثال: إذا افترضنا بأن المبنى به عيب وقامت المؤسسة بتصليحه، وكانت قيمة الفاتورة 30 000 دج دفعتها بشيك بنكي، المعالجة المحاسبية لهذه الوضعية تكون كما يلي:

	30 000	خلال فترة الضمان			615
30 000			فاتورة رقم... بتاريخ ... المورد...	512	
	121 000	عند انتهاء فترة الضمان			165
91 000				404	
30 000			إثبات الضمان كدين مع استرجاع جزء	758	
	91 000	تاريخ التسديد			404
91 000			شيك رقم...	512	

V- معالجة التثبيتات المحازة في إطار الإيجار التمويلي (location financement):

تعريف إيجار التمويل: هو عقد إيجار يترتب عليه تحويل المخاطر والمنافع المتصلة بملكية الأصول بصفة شبه كلية إلى المستأجر، كما يمكن أن يتم تحويل الملكية عند نهاية العقد.

معايير تحديد العقد التمويلي: التصنيف لعقد إيجار إلى عقد إيجار تمويلي أو إلى عقد إيجار بسيط يتعلق بحقيقة المعاملة أكثر منها شكل العقد.

ومن بين هذه المعايير التي تؤدي بنا إلى تصنيف عقد إيجار إلى إيجار تمويلي نذكر ما يلي:

- ملكية الأصل تحول للمستأجر فيما يتعلق بمدة الإيجار،
- عقد الإيجار يعطي للمستأجر خيار شراء الأصل الذي يبدأ مع انطلاق عقد الإيجار، وهناك يقين معقول من ممارسة هذا الخيار،

- مدة الإيجار تغطي القسم الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل حتى ولو لم يتم تحويل الملكية،
- مع بداية عقد الإيجار فإن القيمة المحينة للدفعات في إطار عقد الإيجار تقوم على الأقل برفع شبه كلي للقيمة العادلة للأصل المؤجر،
- الأصول المؤجرة ذات طبيعة خاصة، والمستأجر لوحده هو من يستعملها دون أن يدخل عليها تعديلات رئيسية.

عملية قرض الإيجار:

تتم عملية قرض الإيجار وفق خمسة (05) مراحل:

– المرحلة الأولى تسمى بالمرحلة التحضيرية وفيها يحدد المستعمل المستقبلي للتثبيت التثبيت المراد اقتنائه وكذا يقوم باختيار المورد، بعدها يلجأ لشركة قرض الإيجار التي ستضمن له تمويل هذه الحيازة ويعد معها عقد.

– المرحلة الثانية وهي مرحلة الاتفاق على بنود العقد، حيث فيها يتم إبرام العقد بين المستعمل المستقبلي وشركة قرض الإيجار حيث يحدد هذا العقد خصوصا مبلغ الإتاوات (الأقساط) التي سيدفعها المستعمل وأيضا يضم العقد المبلغ الثابت لخيار الشراء في نهاية مدة العقد.

– المرحلة الثالثة وهي المرحلة التي تشتري فيها الشركة التثبيت من المورد الذي تم تحديده في المرحلة التحضيرية، حيث فيها تم اختيار التثبيت من طرف المستعمل المستقبلي؛ إلا أنه تبقى الشركة الممولة هي المالك لهذا التثبيت طيلة مدة العقد.

– المرحلة الرابعة وهي المرحلة التي تمت فيها عملية الإيجار فعليا، وفيها يدفع المستعمل مبلغ الإتاوات المحدد في العقد.

– المرحلة الخامسة وهي مرحلة رفع خيار الشراء أم لا، ذلك أنه في نهاية العقد المستعمل يكون بإمكانه رفع خيار الشراء الذي كان متوقع في العقد؛ وإلا يقوم بإرجاع التثبيت للممول (شركة قرض الإيجار).

المعالجة المحاسبية لقرض الإيجار:

1/ لدى المستأجر:

التسجيل الأولي: التطبيق لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني أدى بنا إلى معالجة عقد الإيجار التمويلي وكأنه حيازة تثبيت ممول عن طريق قرض، أضف إلى ذلك سلطة الرقابة التي يمارسها المستأجر حيث يتم:

- تسجيل العنصر المستأجر ضمن أصل الميزانية بقيمته العادلة، أو بالقيمة المحينة للدفعات في إطار عقد الإيجار، إذا كانت هذه الأخيرة أقل، القيمة المحينة محددة بالمعدل الضمني للعقد، أو تلقائيا بمعدل الفائدة للمديونية الإضافية للمستأجر.
- تثبت قرض بنفس المبلغ ضمن خصم الميزانية.

والحدث المنشئ للتسجيل المحاسبي هو تاريخ دخول العقد حيز التطبيق الذي يعطي للمستأجر إمكانية ممارسة حقه في الاستعمال وليس بداية الاستعمال للعنصر الذي من الممكن أن يتم لاحقا.

تقييم قيمة الدخول للأصل:

قيمة الدخول لعنصر محاز وفق عقد إيجار تمويلي تتعلق بالمبلغ الأقل بين القيمة العادلة للعنصر المستأجر والقيمة المحينة للدفعات بموجب العقد

تقييم للديون المرتبطة:

في مقابل الأصل المسجل في التثبيتات وبنفس المبلغ، المؤسسة تسجل ديون تجاه المؤجر؛ ومن ثم فإن المؤسسة تقوم بإعداد جدول لاستهلاك القرض، وكل قسط ينقسم إلى فائدة وإلى استهلاك للأصل.

المعدل المستعمل هو المعدل الضمني المتوصل إليه عند حساب القيمة المحينة.

التسجيل المحاسبي اللاحق:

بما أن العنصر مسجل وكأنه تثبيتات فإنه ينطبق عليه كل الأحكام المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات:

- سيكون هناك اهتلاك وفقا لممارسات المؤسسة بالنسبة للعناصر المماثلة،
- القيام بعملية تقييم دورية،
- عند التنازل أو خروج الأصل يتم معالجته كأنه عنصر ملك للمؤسسة.

والمعالجة المحاسبية لأصل مقتنى وفق عقد الإيجار التمويلي تتم كما يلي:

عند الحيازة:

		تاريخ الحيازة		
21x			xxxx	
	167	حيازة تثبيت وفق عقد إيجار تمويلي رقم... بتاريخ... المورد...		xxxx

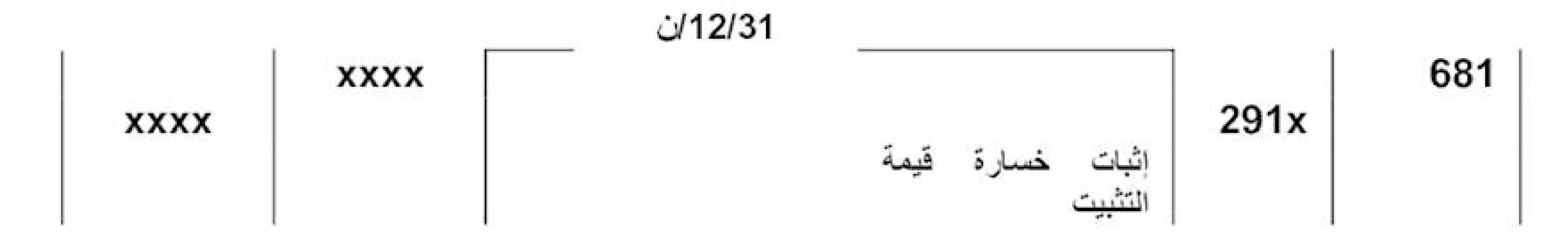
نهاية كل سنة نثبت الفائدة المستحقة، وذلك كما يلي:

		12/31/ن		
6611			xxxx	
	1688	إثبات فوائد الإيجار التمويلي		xxxx

ونقوم بإثبات قسط الاهتلاك:

		12/31/ن		
681			xxxx	
	281x	إثبات قسط الاهتلاك		xxxx

وفي حالة وجود خسارة قيمة يتم إثباتها:



681	291x	12/31/ن إثبات خسارة قيمة التثبيت	xxxx	xxxx

وعند تسديد الدفعة (الأصل والفائدة) نسجل القيد الآتي:

167			xxxx	
1688			xxxx	
	512	تسديد دفعة الإيجار التمويلي		xxxx
167			xxxx	

مثال 1: في 01/01/ن اقتنت شركة (A) (المستأجرة) معدات من الشركة (B) (المؤجرة)، بسعر شراء متفق عليه في العقد يساوي إلى: 000 200دج وعمر اقتصادي مقدر بـ 8 سنوات، بمتوسط دفعات لإتاوة قرض بالإيجار تساوي: 762 44 دج خلال 6 سنوات وبسعر شراء متبقي رمزي يساوي 000 12دج. معدل (TVA: 17 %).

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في يومية الشركة المستأجرة (A).

الحل:

قبل إجراء القيود اللازمة نقوم باستخراج معدل الفائدة (i).

لدينا:

$$200\,000 = 44\,762 + 44\,762\,(1+i)^{-1} + 44\,762\,(1+i)^{-2} + 44\,762\,(1+i)^{-3} + 44\,762\,(1+i)^{-4} + 44\,762\,(1+i)^{-5} + 12\,000\,(1+i)^{-6}$$

ومنه: $i = 15\ \%$

ومنه عند الاقتناء نسجل القيد التالي:

215	167	ن/01/01	200 000	200 000
		حيازة معدات وفق عقد إيجار تمويلي رقم... بتاريخ... المورد...		

أما الدفعات بمقتضى الإيجار يجب أن توزع بين العبء المالي والاستهلاك لرصيد الدين. العبء المالي يجب أن يوزع على مختلف المدد المغطاة بواسطة عقد الإيجار بشكل يمكن الحصول على معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي المستحق والمسجل في حسابات الخصوم لكل دورة.

إذن نقوم بإعداد جدول استهلاك القرض.

جدول استهلاك القرض

التواريخ	الباقي للتسديد	الفوائد المدفوعة	إهتلاك الأصل (الدفعة–الفائدة)	دفعات الإيجار	رصيد الالتزام (الباقي للتسديد –إهتلاك الأصل)
ن /01/01	200 000	00	44 762	44 762	155 238
ن+1 /01/01	155 238	23 286	21 476	44 762	133 762
ن+2 /01/01	133 762	20 064	24 698	44 762	109 064
ن+3 /01/01	109 064	16 360	28 402	44 762	80 661
ن+4 /01/01	80 661	12 099	32 663	44 762	47 999
ن+5 /01/01	47 999	7 200	37 562	44 762	10 437
ن+6 /01/01	10 437	1 565	10 437	12 000	00
المجموع	/	80 574	200 000	280 572	/

وبالنسبة لقيود التسجيل المحاسبي لسداد دفعات الإيجار تكون كما يلي:

		01/01/ن		
167 4456	512	استلام إشعار مدين رقم... لتسديد إتاوة قرض الإيجار	44 762 7 609,5	52 371,5
		12/31/ن		
6611	1688	إثبات الفوائد المستحقة للسنة ن	23 286	23 286
		//		
681	2815	إثبات قسط اهتلاك السنة ن	33 333,33	33 333,33
		01/01/ن+1		
167 1688 4456	512	استلام إشعار مدين رقم... لتسديد إتاوة قرض الإيجار	21 476 23 286 7 609,5	52 371,5
		12/31/ن+1		
6611	1688	إثبات الفوائد المستحقة للسنة ن+1	20 064	20 064
		//		
681	2815	إثبات قسط اهتلاك السنة ن+1	33 333,33	33 333,33
		01/01/ن+2		
167 1688 4456	512	استلام إشعار مدين رقم... لتسديد إتاوة قرض الإيجار	24 698 20 064 7 609,5	52 371,5

وبنفس الكيفية تتم معالجة عمليات السنوات المتبقية.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لاستعمال خيار الشراء من عدمه، تتم كما يلي:

الحالة الأولى: استعمال خيار الشراء

		01/01/ن+6		
167 4456			10 437 1 774,29	
	512	استلام إشعار مدين رقم... لتسديد إتاوة قرض الإيجار		12 211,29

الحالة الثانية: عدم استعمال خيار الشراء

		01/01/ن+6		
167			10 437	
	781	تصفية الديون المترتبة عن قرض الإيجار		10 437
		//		
2815			200 000	
	215	إبعاد المعدات من ذمة المؤسسة		200 000

2/ لدى المؤجر:

وهنا ميز النظام المحاسبي المالي بين:

- المؤجر غير الصانع، أو غير الموزع للأصل المؤجر، فإن الدين المتشكل من التثبيت الصافي الموافق للأصل المؤجر يسجل في ح/274 قروض وحسابات دائنة مترتبة على عقود التمويل بالإيجار، في مقابل الديون الناتجة من اقتناء الأصل (تكلفة شراء تتضمن المصاريف الأولية المرتبطة بالتفاوض وإتمام العقد).

• والمؤجر المنتج أو الموزع للأصل المؤجر، يسجل الدين بمبلغ يساوي القيمة العادلة للأصل وفقا للمبادئ المعمول بها من قبل المؤسسة بالنسبة للمبيعات النهائية (تثبيت آني للدين والمبيعات)، والأرباح أو الخسائر الناتجة عن المبيعات تسجل في حسابات النتيجة.

مثال 2: إذا أخذنا نفس معطيات المثال السابق، وباعتبار أن الشركة المؤجرة (B) هي شركة صانعة.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في يومية الشركة المؤجرة (B).

الحل:

		ن/01/01		
274			200 000	
	701	تنازل عن معدات كتمويل بالإيجار		200 000
		//		
512			52 371,5	
	274 4457	استلام إشعار دائن رقم ... لإتاوة قرض الإيجار		44 762 7 609,5
		ن/12/31		
2768			23 286	
	763	تنازل عن معدات كتمويل بالإيجار		23 286
		1+ن/01/01		
512			52 371,5	
	274 2768 4457	استلام إشعار دائن رقم ... لإتاوة قرض الإيجار		21 476 23 286 7 609,5
		1+ن/12/31		
2768			20 064	
	763	إثبات فوائد الإيجار التمويلي		20 064

		01/01/ن+2		
	52 371,5			512
21 476			274	
23 286			2768	
7 609,5			4457	
		استلام إشعار دائن رقم ... لإتاوة قرض الإيجار		

وبنفس الكيفية تتم معالجة عمليات السنوات المتبقية.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لاستعمال خيار الشراء من عدمه، تتم كما يلي:

الحالة الأولى: استعمال خيار الشراء

		01/01/ن+6		
	12 211,29			512
10 437			274	
1 774,29			4457	
		استلام إشعار دائن رقم ... للتنازل عن المعدات		

الحالة الثانية: عدم استعمال خيار الشراء

				2xx
	10 437			أو 3xx
10 437			274	
		استرجاع الإنتاج المباع بصيغة قرض الإيجار		

عقد تنازل– إيجار:

عقد التنازل المقترن بعقد تمويل بالإيجار يسجل محاسبيا كما لو كان الأمر يتعلق بمعاملة واحدة، أو كل فائض لإيرادات التنازل بالمقارنة مع القيمة المحاسبية

لدى المستأجر لا تسجل في الإيرادات عند تاريخ العقد ولكن توزع على مدة عقد الإيجار. (ن م م العنصر SCF 4.135)

مثال 3: الشركة (G) تمتلك عقار تم شراؤه بمبلغ 000 000 2دج (منه قطعة أرض بـ 000 500 ج) وذلك بتاريخ 01/01/ن-10 ويهتلك على مدة 30 سنة (القيمة المتبقية عند 30 سنة هي: 000 300دج)، قررت التنازل عنه في 01/01/ن بمبلغ 000 400 1دج (دون الأرض) إلى شركة (E)، هذه الأخيرة أعادت تأجيره للأولى بعقد لمدة 20 سنة (بمقابل إتاوة بمبلغ 000 136 دج سنويا، تسدد في نهاية كل سنة بمعدل 8 %، سعر الشراء المتبقي 000 300 دج).

المطلوب: إجراء التسجيل المحاسبي لهذه العملية.

الحل:

		01/01/ن			
	1 400 000				512
1 400 000				757	
			استلام إشعار دائن رقم ...		
		//			
	1 100 000		ق م ص للع المتنازل عنها إهتلاك المباني (1 500 000 - 30/10 (300 000		657
	400 000				2813
1 500 000				213	
			إبعاد المباني من ذمة المؤسسة		
		//			
	300 000				757
300 000			(1 400 000 - 1 (100 000 إثبات إيراد التنازل	487	
		//			
	1 400 000				213
1 400 000				167	
			استرجاع كتمويل بالإيجار		

ح/ مدين	ح/ دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		12/31/ن		
6611	1688	(1 400 000 x 8 %) إثبات الفوائد المستحقة للسنة ن	112 000	112 000
		//		
681	2813	(1 400 000 -300 000) 20/1 إثبات قسط الاهتلاك	55 000	55 000
		01/01/ن+2		
167 1688	512	استلام إشعار مدين رقم... لتسديد إتاوة السنة ن	24 000 112 000	136 000
		//		
487	757	(300 000 / 20) إثبات حصة النواتج المقيدة مسبقا	15 000	15 000

المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار البسيط:

1/ لدى المستأجر:

يتم تسجيل عقد الإيجار البسيط في الأعباء في جدول حساب النتائج على أساس خطي خلال مدة القرض إلا إذا كان هناك أساس آخر يمثل التدرج عبر الزمن للمزايا التي يستفيد بها المستخدم.

وذلك وفق القيد التالي:

ح/ مدين	ح/ دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		تاريخ العملية		
613 4456	512	تسديد عبء إيجار السنة ن وفق العقد رقم... بتاريخ...	xxxx xxxx	xxxx

2/ لدى المؤجر:

الأصول التي تكون موضع عقود إيجار بسيط يجب عرضها في ميزانية المؤجر حسب طبيعتها؛ الإيرادات المتعلقة بالإيجار والمتأتية من عقد الإيجار البسيط يجب أن تسجل في النواتج بشكل خطي على كل مدة عقد الإيجار.

اهتلاك الأصول المؤجرة يجب أن تتم على أساس متجانس مع السياسة العادية المتبعة من قبل المؤجر بالنسبة لاهتلاك الأصول المماثلة.

التسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		البيان		
512		تاريخ العملية	xxxx	
	706			xxxx
	4457			xxxx
		إتاوة إيجار مقبوضة وفق شيك بنكي رقم...		
681		ن/12/31	xxxx	
	2815			xxxx
		إثبات قسط الاهتلاك		

ثانيا: دراسة حسابات المجموعة الثانية (التثبيتات):

I- حساب 20 تثبيتات معنوية:

سيتم التطرق ضمن هذا الحساب إلى قواعد التسجيل فيه وأيضا كيف تتم المعالجة المحاسبية ضمنه؛

I-1 قواعد التسجيل ضمن التثبيتات المعنوية:

بالإضافة إلى قواعد التسجيل المشار إليها ضمن التثبيتات العينية فهناك شرط إضافي ضروري توفره لأن نعتبر أصل معين من ضمن التثبيتات المعنوية ألا

وهو احتواء هذا الأصل على قيمة خاصة مستقلة عن المؤسسة، أي بإمكاننا تحديد قيمته بصورة منفصلة عن العناصر الأخرى.

ونجد ضمن هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

I-2 الحسابات الفرعية:

ح / 203: مصاريف البحث والتطوير

ح / 204: برمجيات المعلوماتية وماشابهها

ح / 205: الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

ح / 207: فارق الاقتناء أو الشراء (goodwill)

ح / 208: تثبيتات معنوية أخرى

I- 2 - 1 ح /203 مصاريف البحث والتطوير: يهدف البحث إلى الحصول على المعرفة والإدراك العلمي أو التقني، أما التطوير فهو تنفيذ نتائج الأبحاث المتوصل إليها أو معرفة طرق أخرى أو نماذج أو أنظمة محسنة لإنتاج مواد أو أدوات أو منتوجات قبل البدء في عملية الإنتاج أو الاستخدام التجاري.

إذن من خلال التعريف المقدم لمصطلحي البحث والتطوير فإنه يتضح جليا بأن المصاريف التي يتم تحملها عند عملية البحث تدرج بحسب طبيعتها ضمن ح /60 مصاريف بحسب طبيعتها متعلقة بمشاريع التطوير، وعند اكتمال عملية البحث والبدء في استغلال التثبيت المعنوي فإننا ندرجه ضمن المجموعة الثانية وبالضبط ضمن حساب 203.

والمعالجة المحاسبية لمصاريف البحث والتطوير تتم وفق المراحل التالية:

1- مرحلة تحمل العبء:

60		تاريخ تحمل الأعباء	xxxx	
	512	تحمل الأعباء وتسديدها		xxxx

2- مرحلة تحويل المصروف المتحمل إلى أصل معنوي (أي إثبات التثبيت المعنوي):

203		تاريخ دخول مصاريف تطوير حيز الاستغلال	xxxx	
	731	إنتاج مثبت للأصول المعنوية		xxxx

إلا أنه لحظة إقفال الحسابات ولم تكتمل عملية انجازه بعد فإننا نعتبره تثبيتات معنوية جاري إنجازها وذلك وفق القيد التالي:

2373		12/31/ن استثمارات جارية لمصاريف التطوير	xxxx	
	731			xxxx

وعند اكتمال عملية البحث والتطوير تجرى القيود التالية:

6x		خلال ن+1	xxxx	
	512	تحمل باقي الأعباء وتسديدها		xxxx
2373		//	xxxx	
	731	إثبات الجزء المتبقي من مصاريف التطوير		xxxx



		//		
203			xxxx	
	2373	إثبات مصاريف التطوير		xxxx

I- 2 - 2 حـ /204 برمجيات المعلوماتية وماشابهها: يسجل ضمن هذا الحساب مختلف الرخص المتعلقة بالبرمجيات التي تقتنيها المؤسسة من عند الغير أو حتى تلك التي تقوم بإنجازها بوسائلها الخاصة.

عندما تقوم بحيازتها من عند الغير يتم جعل حساب 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها مدينا بدائنية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد التالي:

		تاريخ الحيازة		
204			xxxx	
	5x	حيازة برمجيات معلوماتية وفق عقد ملكية رقم ...		xxxx

وعندما تقوم بإنجازها بوسائلها عندها يتم جعل حساب 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها مدينا بدائنية حساب 731 إنتاج مثبت للأصول المعنوية، وذلك وفق القيد التالي:

		تاريخ الإنجاز		
204			xxxx	
	731	إنجاز برمجيات معلوماتية وفق محضر رقم ...		xxxx

I- 2 - 3 حـ /205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات: يسجل ضمن هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد مثل استخدام علامة تجارية، رخصة استغلال أساليب عمل مثلا، براءة اختراع، فعند حيازة هذه التثبيتات المعنوية يتم جعل

حساب 205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات مدينا بدائنية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد التالي:

205	5x	تاريخ الحيازة	xxxx	xxxx
		حيازة الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات		

I- 2 - 4 حـ /207 فارق الشراء أو الاقتناء (Goodwill): نسجل ضمن هذا الحساب فارق الاقتناء، حيث يظهر في حالة خاصة وهي تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء أو اندماج، حيث يمثل لنا فائض القيمة عن القيمة المحاسبية الصافية لمؤسسة ما، أي الفرق بين السعر المدفوع والقيمة الدفترية للمؤسسة، الفائض هذا في القيمة ندرجه محاسبيا ضمن حساب 207 فارق الشراء (الاقتناء) باللغة الانجليزية (Goodwill).

على سبيل المثال لتكن لدينا ميزانية إحدى المؤسسات كما يلي:

التثبيتات	1 000 000	رؤوس الأموال الخاصة	1 200 000
المخزونات	500 000	الديون	600 000
الخزينة ومايعادلها	300 000		
المجموع	1 800 000	المجموع	1 800 000

إذن:

قيمة المؤسسة = مج الأصول – الديون

أي: تساوي إلى **1 200 000 دج**

فرضا أن السعر المدفوع لأجل اقتناء هذه المؤسسة هو: **000 500 1 دج** ومنه الفارق **000 300دج** يمثل لنا فارق الاقتناء أو فارق الشراء، وعليه تصبح ميزانية المؤسسة بالشكل التالي:

التثبيتات	1 000 000	رؤوس الأموال الخاصة	1 500 000
التثبيتات (فارق الاقتناء)	300 000		
المخزونات	500 000	الديون	600 000
الخزينة ومايعادلها	300 000		
المجموع	2 100 000	المجموع	2 100 000

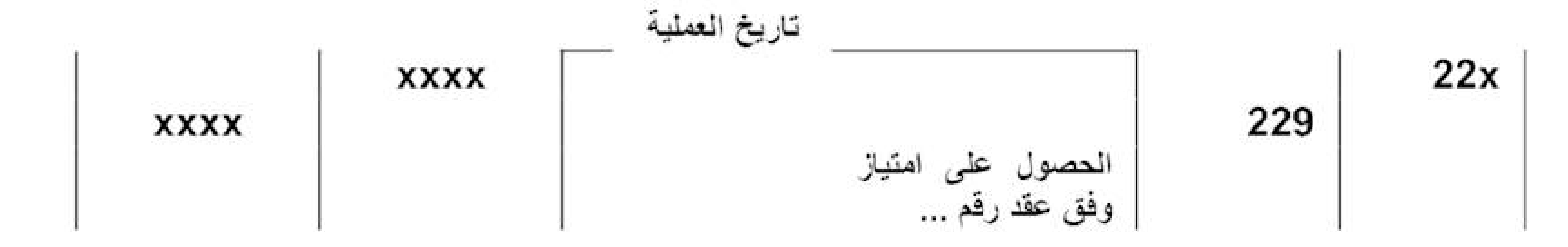
I– 2 – 5 ح /208 التثبيتات المعنوية الأخرى: يسجل ضمن هذا الحساب مختلف التثبيتات المعنوية التي لا يمكن إدراجها في الحسابات الأخرى (ح/203، ح/204، ح/205)، عند الحيازة يتم جعل حساب 208x تثبيتات معنوية ... مدينا بدائنية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد التالي:

		تاريخ الحيازة		
208			xxxx	
	5x	حيازة ... وفق عقد ملكية رقم ...		xxxx

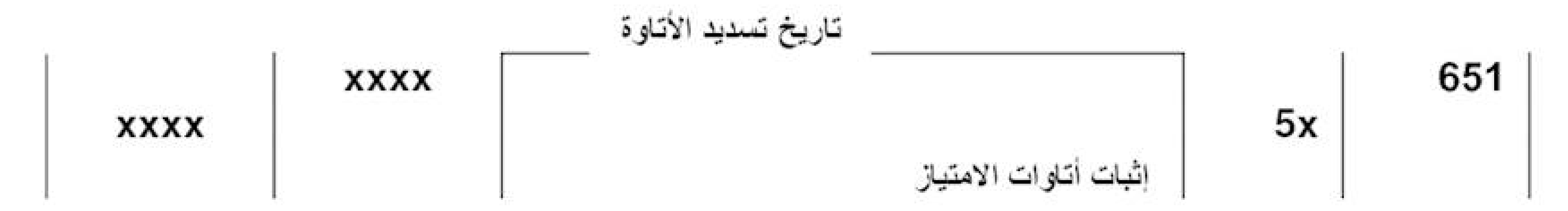
II– حساب 22 تثبيتات في شكل امتياز:

يسجل ضمن هذا الحساب إجمالي التثبيتات المحصل عليها في شكل امتياز، وللتذكير فإن امتياز الخدمة العمومية هو عبارة عن عقد يسند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

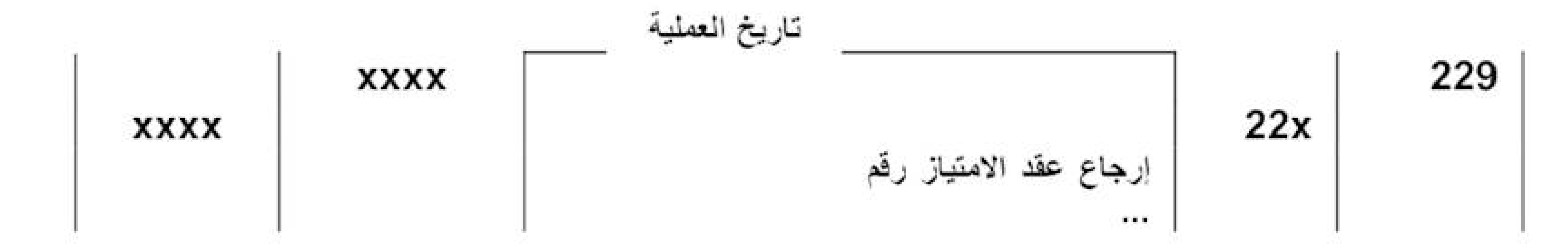
عند استلام التثبيت موضع الامتياز نجعل حساب 22x مدينا بدائنية حساب 229 حقوق مانح الامتياز، وذلك وفق القيد التالي:



وعند تسديد الأتاوات في كل فترة يتم جعل حساب 651: أتاوات الامتياز، البراءات، العلامات، البرمجيات مدينا بدائنية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد التالي:



وعند انتهاء مدة العقد نسجل القيد التالي:



III– حساب 23x: تثبيتات جاري إنجازها:

يسجل ضمن هذا الحساب قيم التثبيتات التي لم يكتمل إنجازها عند إعداد الميزانية الختامية، كما نسجل ضمنه قيم الفواتير التي استلمتها المؤسسة من دون أن تستلم التثبيتات المتعلقة بها، وندرج ضمنه كذلك التسبيقات والمدفوعات عن طلبات التثبيتات، ويضم الحسابات الفرعية التالية:

ح/ 232: تثبيتات عينية جاري انجازها

ح/ 237: تثبيتات معنوية جاري انجازها

ح/ 238: تسبيقات ومدفوعات مقدمة عن طلبات التثبيتات

ويسجل محاسبيا كالآتي:

III- 1 حالة التثبيت منجز من قبل الغير (حالة مبنى مثلا):

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
23213		12/31/ن		
			xxxx	
	404	استلام وضعية أشغال رقم ... لمبنى قيد الإنجاز		xxxx

عند الانتهاء من إنجاز هذا التثبيت (المبنى) واستلامه بمعنى يكون جاهزا للاستعمال عندها يرحل إلى حساب التثبيت المعني (حساب المبنى المعني مثلا).

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
213		تاريخ الحيازة		
			xxxx	
	23213	حيازة مبنى		xxxx

III- 2 حالة التثبيت منجز من قبل المؤسسة:

مثال: أعطيت مذكرة أشغال لبناء مطعم للعمال في 12/31/ن متوفرة على المعلومات التالية:

- مواد أولية مستهلكة 50 000 دج
- مصاريف عمال 100 000 دج
- مصاريف نقل 10 000 دج

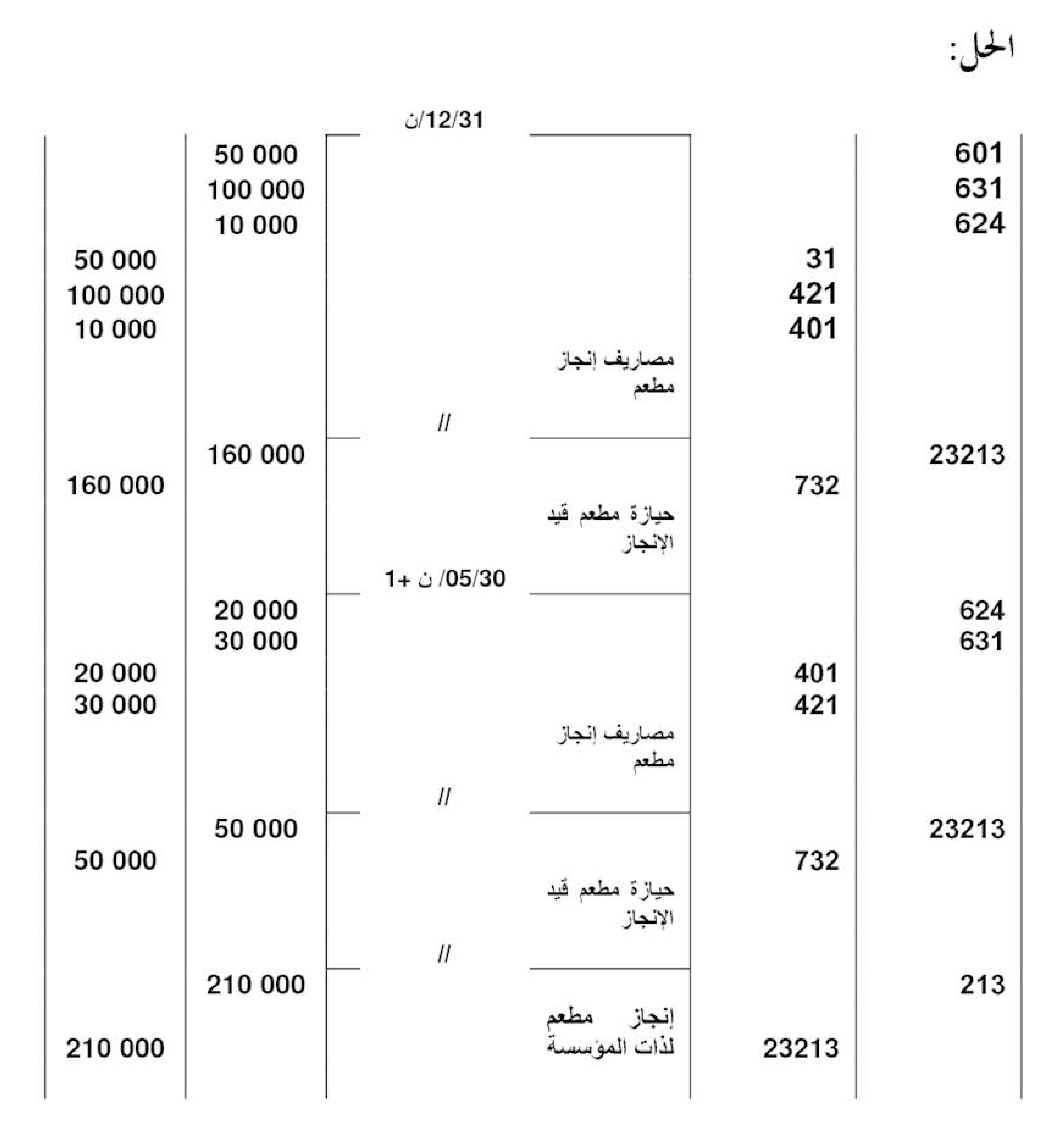
خلال السنة ن+1 تم إنفاق المبالغ التالية:

- مصاريف نقل 20 000 دج
- أجور عمال 30 000 دج

ودشن هذا المطعم في 30/05/ن+1

المطلوب: تسجيل العمليات للسنوات ن ون+1.

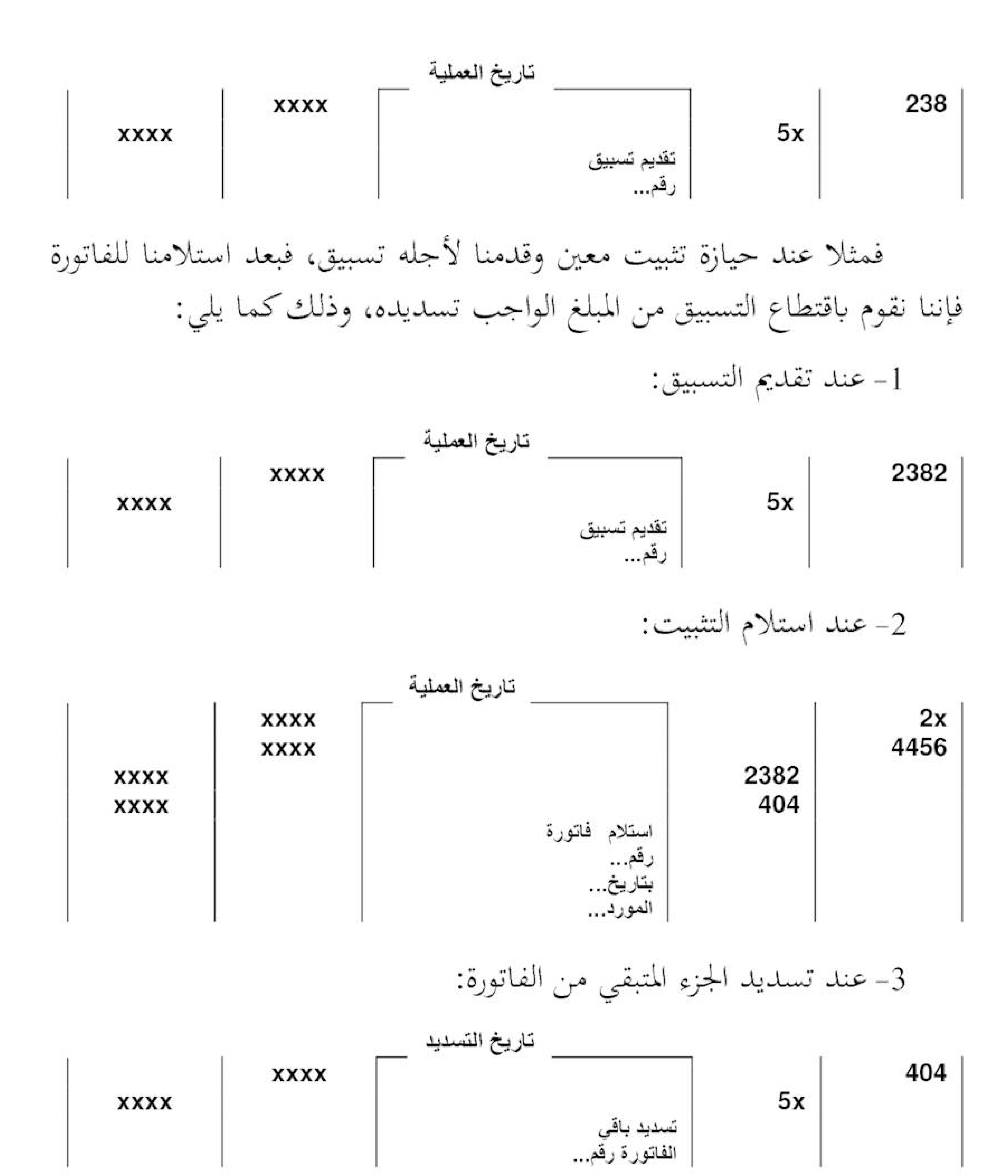
الحل:



		12/31/ن		
601			50 000	
631			100 000	
624			10 000	
	31			50 000
	421			100 000
	401			10 000
		مصاريف إنجاز مطعم		
		//		
23213			160 000	
	732			160 000
		حيازة مطعم قيد الإنجاز		
		05/30/ ن +1		
624			20 000	
631			30 000	
	401			20 000
	421			30 000
		مصاريف إنجاز مطعم		
		//		
23213			50 000	
	732			50 000
		حيازة مطعم قيد الإنجاز		
		//		
213			210 000	
	23213	إنجاز مطعم لذات المؤسسة		210 000

III- 3 ح/238: تسبيقات ومدفوعات مقدمة عن طلبات الاستثمارات

عندما تكون عمليات متعلقة بتثبيتات جاري انجازها ونقدم لأجلها تسبيقات فإننا ندرجها ضمن ح/238 حيث نجعله مدينا بدائنية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:



مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
238		تاريخ العملية	xxxx	
	5x	تقديم تسبيق رقم...		xxxx

فمثلا عند حيازة تثبيت معين وقدمنا لأجله تسبيق، فبعد استلامنا للفاتورة فإننا نقوم باقتطاع التسبيق من المبلغ الواجب تسديده، وذلك كما يلي:

1- عند تقديم التسبيق:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
2382		تاريخ العملية	xxxx	
	5x	تقديم تسبيق رقم...		xxxx

2- عند استلام التثبيت:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
2x		تاريخ العملية	xxxx	
4456			xxxx	
	2382			xxxx
	404	استلام فاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		xxxx

3- عند تسديد الجزء المتبقي من الفاتورة:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
404		تاريخ التسديد	xxxx	
	5x	تسديد باقي الفاتورة رقم...		xxxx

ثالثا: التثبيتات المالية:

تقوم المؤسسات ولعدة أسباب إلى اقتناء سندات الملكية أو الدين التي يتم إصدارها من قبل مؤسسات أخرى؛ هذه الأسباب قد تكون مالية كتوظيف الأموال المتاحة وتحصيل الفوائد أو أرباح الأسهم أو تحقيق فوائض قيمة عند التنازل عنها، وقد تكون إستراتيجية من أجل مراقبة شركات أخرى مثلا، ويمكن أن تكون نظامية من أجل احترام الالتزامات التعاقدية كالاكتتاب في الحصص الاجتماعية عند الحصول على القرض.

فالسندات التي تم شراؤها مهما كانت أسهم، حصص اجتماعية، التزامات، حقوق اكتتاب ذات أولوية، سندات دين قابلة للتفاوض، تشكل جميعها حافظة سندات المؤسسة.

I– أنواع السندات وتصنيفها المحاسبي: وتتمثل في:

1- سندات المساهمة؛

2- سندات التجهيز لنشاط الحافظة؛

3- سندات تجهيز أخرى؛

4- سندات التوظيف.

I– 1 سندات المساهمة: وهي سندات تمتلكها المؤسسة ولا تنوي بيعها لأنها ضرورية لنشاطها فالغرض منها مراقبة المؤسسة والتأثير على قراراتها، فهي تسمح لها من ممارسة نفوذ معتبر على الشركة التي أصدرتها، كالمساهمات في الفروع، الذمم الزميلة والمؤسسات المشتركة؛ وندرجها محاسبيا في أحد الحسابات الفرعية لحساب 26: مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات.

I– 2 سندات التجهيز لنشاط الحافظة: هي سندات الغرض من حيازتها تحقيق مردودية معقولة للمؤسسة في المدى الطويل على الأقل، لكن دون

التدخل في قرارات المؤسسات التي أصدرت هذه السندات؛ وندرجها محاسبيا في الحساب 273: سندات تجهيز لنشاط الحافظة.

I- 3 سندات تجهيز أخرى: هي مختلف السندات الممثلة لحصص رأس المال أو توظيف طويل أجل، وللمؤسسة الإمكانية والرغبة كذلك في الاحتفاظ بها حتى حلول آجال استحقاقها؛ وندرجها محاسبيا في الحساب 271: سندات تجهيز غير سندات التجهيز لنشاط الحافظة (حق المالك)، أو في الحساب 272: سندات تجهيز غير سندات التجهيز لنشاط الحافظة (التزامات أو سندات خزينة).

I- 4 سندات التوظيف: سندات التوظيف أو القيم المنقولة للتوظيف هي عبارة عن سندات مشتراة من أجل تحقيق مكسب في الأجل القصير، ومختلف هذه السندات غير الموجه للاحتفاظ بها تسجل محاسبيا في الجانب المدين من حساب 50: قيم منقولة للتوظيف.

ويضم الحسابات الفرعية التالية:

حـ /501: حصص في المؤسسات

حـ /502: الحصص الخاصة أو الأسهم الخاصة

حـ /503: سندات أخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية

حـ /506: السندات، قسائم الخزينة أو قسائم الصندوق قصيرة الأجل

حـ /508: قيم منقولة أخرى للتوظيف وديون أخرى مماثلة

II- التسجيل الأولي لحافظة السندات:

تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي تمثل القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير المسترجعة، ومصاريف البنك ولكن لا ندرج فيها الحصص والفوائد

المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب. (ن م م العنصر SCF 2.122) بمعنى:

- بتكلفتها عند الشراء، إذا تم شراؤها بمقابل،

- بقيمتها البيعية، إذا تم الحصول عليها بدون مقابل،

- بقيمتها البيعية، إذا تم شرائها بواسطة مبادلة أو تم الحصول عليها كحصة مقدمة.

مصاريف شراء السندات: تسجل حقوق التحويل، الأتعاب أو العمولات ومصاريف العقود المتعلقة بشراء السندات ضمن تكلفة شراء السندات، المعالجة المرجعية هذه حسب النظام المحاسبي المالي، لكن توجد معالجة بديلة تتمثل في تسجيل هذه المصاريف ضمن الأعباء، نشير بأنه إذا تم اعتماد هذه الطريقة يجب أن يتم الإشارة إليها ضمن ملحق القوائم المالية.

مثال: في 06/14/ن اشترت شركة (A) 51% من أسهم أحد منافسيها الشركة (B)، بسعر 000 400 2 دج، بلغت الأتعاب المتعلقة بهذه المساهمة مبلغ 100 000 دج.

وفي 09/27/ن اشترت سندات خزينة بمبلغ 620 000 دج، من أجل تحقيق فائض قيمة متتابع نتيجة الانخفاض المتوقع لمعدل الفائدة، وتم دفع عمولة بـ 5 000 دج عند الشراء.

المطلوب: تسجيل عملية شراء السندات وفقا للمعالجة المرجعية والمعالجة البديلة.

الحل:

المعالجة المرجعية: (مصاريف الشراء تدمج في تكلفة شراء السندات)

		06/14/ن		
261			2 500 000	
	512			2 500 000
		تبعا للإشعار المدين رقم... لتسديد قيمة الأسهم		

		09/27/ن		
506			625 000	
	512			625 000
		تبعا للإشعار المدين رقم... لتسديد قيمة السندات		

المعالجة البديلة: (مصاريف الشراء تسجل في الأعباء)

		06/14/ن		
261			2 400 000	
622			100 000	
	512			2 500 000
		تبعا للإشعار المدين رقم... لتسديد قيمة الأسهم		
		09/27/ن		
506			620 000	
622			5 000	
	512			625 000
		تبعا للإشعار المدين رقم... لتسديد قيمة السندات		

حالات خاصة:

1- سندات غير محررة كلية: عند اكتتاب المؤسسات لتأسيس أو لزيادة رأس مالها نقدا، فهي غير ملزمة بتحرير حصصها كلية، فعملية دفع لجزء من هذه

المساهمات يطلب لاحقا؛ ففي محاسبة هذه المؤسسات يتم جعل حساب السندات المعني مدينا بتكلفة الشراء الكلية بدائنية الحسابات التالية:

ح /51: بنوك وهيئات مالية مماثلة (بالنسبة للجزء المسدد فورا)

ح /404: موردو التثبيتات أو ح /464: ديون على شراء القيم المنقولة للتوظيف (بالنسبة للجزء المطلوب وغير المدفوع بعد)

أما بالنسبة للجزء من سعر الشراء غير المطلوب، فيدرج في: ح /269: دفعات باقية على سندات مساهمة غير محررة، أو ح /279: دفعات باقية على سندات تجهيز غير محررة، أو ح /509: دفعات باقية على قيم منقولة للتوظيف غير محررة.

مثال: قامت الشركة (C) بزيادة رأس مالها عن طريق إصدار 2000 سهم جديد بسعر 1 400 دج/ سهم، هذه الأسهم لها قيمة اسمية تساوي 1 000 دج. يجب تحرير نصف رأس المال، والنصف الآخر سوف يطلب لاحقا، أما علاوة الإصدار والمقدرة بمبلغ 400 دج فتحرر فورا.

الشركة (D) شريكة بالأغلبية للشركة (C) اشترت 1500 سهم من هذه الأسهم وذلك في 06/15/ن.

المطلوب: تسجيل هذه العملية لدى الشركة (D).

الحل:

		06/15/ن		
	2 100 000	1400 *1500		261
2 100 000			404	
		تبعا لمحضر الاكتتاب رقم...		
		//		
	2 100 000	1400 * 1500		404
1 350 000		1500 * (500 + 400)	512	
750 000		500 * 1500	269	
		تبعا للإشعار رقم...		

2- سندات سعرها مدون بالعملة الصعبة: التحويل إلى العملة الوطنية لقيم السندات المدونة بالعملة الأجنبية والمدرجة فقط في الخارج تتم بسعر التحويل الجاري عند تاريخ العملية المعنية (ن م م العنصر SCF1.137).

وعندما تكون نشأة وسداد الدين (المديونية) تتم في نفس الدورة فإن الفروق المثبتة مقارنة مع قيم الدخول، نتيجة تغيرات سعر الصرف، تشكل خسارة أو ربح في الصرف وتسجل على التوالي في الأعباء المالية (ح/666: خسارة الصرف) أو في الإيرادات المالية (ح/766: ربح الصرف) للدورة. (ن م م العنصر SCF3.137).

رابعا: معالجة حالات خاصة بالتثبيتات العينية:

- **التثبيتات المحازة بدفع مؤجل:** في حالة حيازة تثبيتات بدفع مؤجل فإن تكلفة الدخول نقيدها بالقيمة المحينة للسعر نقدا؛ الفرق بين القيمة المحينة والمبلغ المدفوع نسجلها كأعباء مالية تحمل على النتيجة وذلك تبعا لفترة القرض الممنوح.
- **أجهزة الكمبيوتر والبرامج:** تكلفة برامج المعلوماتية المرتبطة بتشغيل أجهزة الكمبيوتر تعزى مباشرة إلى تركيب معدات المعلوماتية، نعتبرها كعنصر منفصل.
- **قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصية:** تكلفة قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصية تدرج في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.
- **العناصر قابلة للاهتلاك ذات القيمة المنخفضة:** يمكننا اعتبارها كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات. (قانون المالية التكميلي لسنة 2010

حدد الحد الأدنى بـ 30 000 دج لقيم العناصر التي يمكننا اعتبارها كأعباء للدورة، ويبقى بالإمكان متابعة هذه العناصر خارج المحاسبة.

- **مجمع عقاري:** السعر لمجمع عقاري محاز بسعر إجمالي يجب الفصل فيه بين سعر الأرض وسعر المبنى.
- **القيمة الباقية لعناصر مسترجعة:** القيمة الباقية لعناصر مسترجعة ناتجة عن وضع خارج الخدمة لتثبيتات، نسجلها محاسبيا ضمن حساب خاص بالتثبيتات عادة دينار جزائري رمزي عندما تكون موجهة لأن تقوم بمنشآت جديدة أو في حساب خاص بالمخزونات عندما تكون موجهة للبيع.
- **تثبيتات مخصصة للقيام بعمليات غير مهنية:** يحدث أن من بين عناصر تثبيتات المؤسسة (أراضي، مباني، عناصر أخرى) يتم تخصيصه للقيام بخدمات ملحقة بالأنشطة الرئيسية، خصوصا الخدمات الاجتماعية؛ نظرا لطبيعتها، فإنه يتوجب تحديدها في حسابات المؤسسة.
- **معالجة المصاريف اللاحقة للتثبيت:** إذا كانت المصاريف التي تصرف على التثبيت بعد التشغيل تؤدي إلى المحافظة عليه أي تؤدي إلى استرجاع مستوى نجاعته وتتصف بالتكرار تعالج كمصاريف إيرادية أي في الصنف 6 كمصاريف استبدال قطع الغيار الصغيرة مثلا.

أما إذا كانت المصاريف كبيرة بحيث تؤدي إلى تحسين الأداء أي الزيادة في القدرة الإنتاجية وتمديد عمر التثبيت سواء كان ذلك عن طريق استبدال جزء منه أو إضافة أجزاء إليه فتعتبر كمصاريف استثمارية وبالتالي تضاف إلى قيمة التثبيت، والتحسينات التي تقضي إلى زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال:

- تعديل وحدة الإنتاج،
- تحسين قطع الماكنات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج وإنتاجية الكيان،

• تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملياتية المعاينة سابقا تخفيضا جوهريا.

– **تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن** كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها (ن م العنصر SCF4.121.

خامسا: اهتلاك التثبيتات:

I- تعريف:

تتعلق الاهتلاكات باستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي ومن المسلم به أننا نسجله كعبء.

و إثبات الاهتلاك سنويا هو عملية إجبارية وذلك من أجل إعطاء طابع المصداقية للقوائم المالية (المادة 718 للقانون التجاري).

II- أساس الإهتلاك:

أساس الاهتلاك هو التكلفة التاريخية أو القيمة المعاد تقييمها لأصل، مطروح منها قيمته الباقية. من الناحية العملية القيمة الباقية هي ليست كبيرة، لذا لا تؤثر على أساس الاهتلاك؛ لكن إذا تبين بأنها قيمة معتبرة (حالة العمليات الخاصة)، حيث يمكننا قياسها بصورة صادقة من هنا يجب أن نأخذها في الحسبان عند حساب أساس الاهتلاك.

أساس الاهتلاك لتثبيت عيني يجب أن نوزعه بطريقة منهجية على مدته النفعية، بناءا على مخطط محدد؛ مخصص الإهتلاك نحسبه تبعا للمدة وللطريقة المختارة، ونسجله كعبء للدورة.

III- مدة الإهتلاك:

مدة الاهتلاك لأصل محددة تبعا للنفعية المنتظرة منه من طرف المؤسسة.

التقدير لمدة المنفعة لأصل عيني هي عبارة عن تجربة الحكم القائم على خبرة المؤسسة حول الأصول المماثلة، الذي يجب أن يأخذ في الحسبان العناصر التالية:

- الاستعمال المتوقع للأصل، مقيم بالرجوع إلى قدرته أو إنتاجيته المادية المقررة؛
- الاستعمال المادي المتوقع، مقيم تبعا لشروط التشغيل والصيانة المقررة؛
- التقادم التقني الناشئ عن تغييرات أو تحسينات في الإنتاج، أو عن تطور للطلب في السوق بالنسبة للمنتوج أو الخدمة التي يقدمها الأصل؛
- مدة الحماية القانونية أو التعاقدية لحقوق المؤسسة لاستعمال الأصل.

يشرع في الاهتلاك منذ جاهزية التثبيت العيني للاستعمال.

IV- طريقة الاهتلاك:

يجب أن يعكس مخطط الاهتلاك الوتيرة التي على أساسها تقوم المؤسسة باستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل.

ولدينا ثلاث طرق اهتلاك مسموح بها هي:

- الاهتلاك الخطي (الثابت)،
- الاهتلاك المتناقص،
- الاهتلاك بحسب وحدات الإنتاج.

ويبقى الاهتلاك الخطي الطريقة المفضلة (ن م م العنصر SCF 7.121) وهي تؤدي إلى عبء ثابت على مدة منفعة الأصل.

كما أشرنا آنفا بأن الأراضي والمباني هي أصول منفصلة وتعالج بالتمييز فيما بينها حتى ولو تمت حيازتها مع بعض؛ الأراضي بديهيا لها مدة حياة غير محددة ومن ثم فهي غير قابلة للاهتلاك، المباني لها مدة حياة محددة ومن ثم هي أصول قابلة للاهتلاك، الزيادة في قيمة الأرض التي يوجد عليها المبنى لا تؤثر لنا على تحديد العمر الإنتاجي للمبنى.

IV- 1 طريقة الاهتلاك الخطي: وفق هذه الطريقة فإن قسط الاهتلاك السنوي يساوي إلى أساس الاهتلاك مقسوما على المدة النفعية للاستعمال معبرا عنها بالسنوات. هذه الطريقة معمول بها في الجزائر منذ 1970 بمقتضى المادة 95 من قانون الضرائب المباشرة.

الاهتلاك الثابت = أساس الاهتلاك / المدة النفعية

مثال: حيازة سيارة بمبلغ 000 200 دج، المدة النفعية للاستعمال 5 سنوات، القيمة الباقية في نهاية العمر الإنتاجي معدومة.

ومنه: الاهتلاك الثابت = 000 200 / 5 = 000 40 دج.

IV- 2 طريقة الاهتلاك المتناقص: من بين أسباب استخدام هذا النمط، ما يلي:

- الإنتاجية: التثبيت في البداية يكون جديد مما يعني ارتفاع إنتاجيته وبمرور الزمن تنخفض هذه الأخيرة؛
- استرجاع تكلفة التثبيت بسرعة خلال السنوات الأولى بسبب التطور التكنولوجي.

حسب هذه الطريقة فإن:

قسط الاهتلاك = القيمة المحاسبية الصافية × معدل الاهتلاك المتناقص

القيمة المحاسبية الصافية = أساس الاهتلاك – الاهتلاك المتراكم

أساس الاهتلاك = تكلفة الحيازة أو تكلفة الإنتاج – القيمة الباقية

معدل الاهتلاك المتناقص = معدل الاهتلاك الثابت × المعامل

المعاملات تحدد، وفق المدة النفعية كما يلي:

مدة الاستعمال	المعدل الثابت	المعامل	معدل الإهتلاك المتناقص
3-4 سنوات	**33,33 % و25 %**	**1,5**	**50 % و37,5 %**
5-6 سنوات	**20 % و 16,66%**	**2**	**40 % و33,33 %**
أكثر من **6** سنوات	**15 %** وأقل	**2,5**	**37,5 %** وأقل

وحسب هذا النظام فإنه يحدد عندما يصبح قسط الاهتلاك المتناقص أقل من الاهتلاك الثابت والمحتسب على أساس القيمة الصافية وفقا لعدد السنوات الباقية للتغطية، فإن المؤسسة يمكن لها تطبيق اهتلاك مساوي إلى المخصص الثابت. أو بعبارة أخرى:

إذا كانت: القيمة الصافية / المدة الباقية > القيمة الصافية × معدل الاهتلاك المتناقص

أو: (1 / المدة الباقية) × 100 > م. إ. المتناقص

عندها يهتلك التثبيت العيني بأقساط متساوية.

مثال: تم حيازة آلة إنتاجية بمبلغ 000 100 دج، وقدرت حياتها الإنتاجية بـ 5 سنوات، القيمة الباقية معدومة.

المطلوب: إعداد جدول الاهتلاك على أساس طريقة الاهتلاك المتناقص.

الحل: المعدل الثابت = 1 / 5 = 0,20 = 20 %

معدل الاهتلاك المتناقص = 20 % × 2 = 40 %

السنة	أساس الإهتلاك	القيمة الخاضعة للإهتلاك	القسط	الإهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
1	100 000	100 000	40 000	40 000	60 000
2	100 000	60 000	24 000	64 000	36 000
3	100 000	36 000	14 400	78 400	21 600
4	100 000	21 600	10 800	89 200	10 800
5	100 000	21 600	10 800	100 000	00

21 600 / 2 > 21 600 × 40 % أي: 10 800 > 8 640

أو: 1 /2 × 100 > 40 % أي: 50 % > 40 %

إن طريقة الاهتلاك المتناقص مرخص بها في الجزائر وفق قانون المالية لسنة 1989 المادة 11 الفقرة 2 وهي مطبقة على ما يلي:

- التجهيزات الموجهة مباشرة للإنتاج بغض النظر عن المباني السكنية والورشات والمحلات الخاصة بالنشاطات المهنية؛

- فيما يخص قطاع السياحة، فإن نظام الاهتلاك المتناقص يطبق على المباني والمحلات الخاصة بنشاطات المهنة.

كما نشير بأن هذه الطريقة لا يمكننا تطبيقها على التثبيتات المستعملة، وكذا التثبيتات عندما تكون مدة استعمالها أقل من 3 سنوات.

IV– 3 طريقة وحدات الإنتاج: تستخدم هذه الطريقة عادة عندما يكون تشغيل المعدات متغير بشكل كبير من دورة إلى أخرى (وحدات منتجة،

ساعات عمل، مسافة مقطوعة،...)؛ ويحسب قسط الاهتلاك وفق هذه الطريقة حسب القاعدة التالية:

قسط الاهتلاك = أساس الاهتلاك × عدد الوحدات من الإنتاج وحدات الإنتاج المقدرة خلال المدة النفعية للتثبيت

مثال: تم حيازة آلة بمبلغ 000 400 دج، وقدرت حياتها الاقتصادية بـ 4 سنوات، وقيمتها المتبقية المقدرة هي: 000 60 دج، أما بالنسبة لتقديرات الاستعمال للآلة كانت كالآتي:

السنة الأولى: 000 30 وحدة

السنة الثانية: 000 60 وحدة

السنة الثالثة: 000 80 وحدة

السنة الرابعة: 000 10 وحدة

المطلوب: قم بحساب أقساط الإهتلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج.

الحل:

أساس الاهتلاك = 000 400 − 000 60 = 000 340 دج

قسط الاهتلاك للسنة الأولى = $\frac{340\,000}{180\,000} \times 30\,000 = 56\,666{,}66$ دج

قسط الاهتلاك للسنة 2 = 1,88 × 000 60 = 333,33 113 دج

قسط الاهتلاك للسنة 3 = 1,88 × 000 80 = 111,11 151 دج

قسط الاهتلاك للسنة 4 = 1,88 × 000 10 = 888,88 18 دج

V- مراجعة المدة النفعية أو طريقة الاهتلاك:

يجب أن يتم إعادة فحص المدة النفعية على الأقل عند كل إقفال، فيجب مراجعة تطابق المدة الحقيقية للاستعمال مع الاستعمال المتوقع والمعتمد في مخططات الإهتلاك.

إذا كانت وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أسرع بكثير من المتوقع، يكون من الضروري تطبيق مدة حياة جديدة للأصول المحازة ونقلص ما تبقى من مدة للأصول الموجودة.

ويكون من الضروري كذلك تغيير طريقة الاهتلاك: مثلا المرور من الاهتلاك الخطي إلى الاهتلاك المتناقص.

خلال استعمالنا لأصل يمكن أن يكون تقديرنا لمدته النفعية غير ملائم، على سبيل المثال، المدة النفعية يمكننا تمديدها نظرا لتحمل مصاريف لاحقة على الأصل أدت إلى تحسين مستوى الأداء، بالمقابل التغييرات التكنولوجية أو تطور سوق المنتجات المصاحبة من شأنه أن يقلص من المدة النفعية للأصل. في جميع الأحوال، المدة النفعية، وبالتالي معدل الاهتلاك يجب أن نعدله من أجل الدورة الحالية والدورات الموالية.

سياسة الصيانة والإصلاح المعتمدة من طرف المؤسسة هي أيضا تؤثر على المدة النفعية لأصل؛ هذه السياسة يمكن أن تؤدي إلى توسيع المدة النفعية لأصل أو إلى زيادة قيمتها الباقية. ومع ذلك اعتماد أي من هذه السياسة لا يلغي الحاجة إلى تسجيل مخصصات الاهتلاكات.

التغيير للمدة النفعية أو لطريقة الاهتلاك هو تغيير للتقدير المحاسبي الذي يفرض علينا أن نقيس الآثار في النتائج عن الفترة التي حدث فيها التعديل.

كما أن تعديل القيمة الباقية يتطلب تعديل أساس الاهتلاك، وتحقيقا لهذا الاتساق أي تغيرات ذات معنى في القيمة الباقية، خاصة في حالة تعديل مدة الاستعمال يجب أن نقوم بمراجعة هذه القيمة.

مثال: معدات إنتاج قيمتها 000 10 دج، تم اقتناؤها واستخدامها في جانفي من السنة ن، مدة استعمالها 5 سنوات بوتيرة منتظمة لاستهلاك المنافع الاقتصادية، القيمة الباقية معدومة.

بعد سنتين من استخدامها، من الضروري زيادة طاقة الإنتاج والاستخدام لهذه المعدات، لذلك تم اتخاذ قرار استهلاك الأصل على السنتين المواليتين بدلا من ثلاث سنوات، وتيرة الاستهلاك للمنافع الاقتصادية تبقى خطية.

المطلوب: القيام بإعداد مخطط الاهتلاك لهذه المعدات.

الحل:

السنوات	المخطط الأولي			مراجعة المخطط	
	القسط	الإهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية	القسط المراجع	الإهتلاك المتراكم المراجع
1	2 000	2 000	8 000	-	2 000
2	2 000	4 000	6 000	-	4 000
3	2 000	6 000	4 000	3 000	7 000
4	2 000	8 000	2 000	3 000	10 000
5	2 000	10 000	00	-	

VI- التسجيل المحاسبي للاهتلاكات:

يسجل قسط الاهتلاك باعتباره عبء في الجانب المدين من ح/681: مخصصات الاهتلاكات، واقتطاع هذا القسط من قيمة التثبيت المعني ولكن بتسجيله في حساب خاص بالإهتلاكات هو ح/28x: اهتلاك التثبيت المعني.

مثال 1: معدات تم شراؤها في 1/1/ن بمبلغ 000 60 دج، تهتلك بمعدل 12,5% حسب طريقة القسط الثابت، وأن القيمة الباقية في نهاية مدة المنفعة معدومة، ومنه قسط الاهتلاك السنوي هو: 500 7 دج.

التسجيل المحاسبي لقسط الاهتلاك يكون كالآتي:

		12/31/ن		
681	2815	قسط الاهتلاك السنوي	7 500	7 500

مثال 2: اشترت مؤسسة آلة إنتاجية بـ 000 20 دج واتفقت مع المورد على أن يعيد شراء هذه الآلة من عندها بعد 5 سنوات بمبلغ 10% من مبلغ الحيازة مع تكاليف التنازل التي تمثل: 10 % من سعر التنازل.

المطلوب: حدد قسط الاهتلاك، وسجل ذلك محاسبيا.

الحل:

القيمة الإجمالية = 000 20 دج

القيمة الباقية = 000 20 × 10 % = 000 2 دج

تكاليف الخروج = 000 2 × 10 % = 200 دج

ومنه: أساس الاهتلاك = 000 20 − (000 2 − 200)

= 200 18 دج

إذن: قسط الاهتلاك السنوي = 200 18 /5

= 640 3 دج

		12/31/ن		
681	2815	قسط الاهتلاك السنوي	3 640	3 640

VII- التسجيل المحاسبي للمكونات (للتركيبات):

يمكن أن تضم التثبيتات العينية عدة عناصر لها مدد حياة أو وتيرة اهتلاك مختلفة؛ في هذه الحالة، النظام المحاسبي يفرض معالجتها وكأنها عناصر منفصلة كل منها لديه مخطط اهتلاك خاص وأعباء لاحقة مرتبطة به.

مقاربة المكونات ترتكز على مدة استعمال التثبيت، فإذا تم التجديد الكلي للتثبيت نهاية مدة استعماله مقاربة المكونات في هذه الحالة لا نجد لها تطبيق (حالة تجهيزات الإعلام الآلي). وفي الحالة العكسية نطبقها منهجيا.

من الصعب تقديم قائمة بالعناصر المرجحة لأن يتم معالجتها كمكونات تثبيت؛ في الواقع تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة ولأهمية التثبيت في النشاط (نشاط رئيسي، ثانوي أو لاحق) التفكيك لتثبيت يمكن تبريرها أم لا؛ هذه المقاربة تبقى إذن تحت تقدير رؤساء المؤسسات.

مثال: اشترت مؤسسة آلة إنتاجية في 1/1/ن بقيمة 000 100 دج، مدة استعمالها 10 سنوات تحتوي هذه الآلة على محرك بقيمة 000 40 دج يهتلك بعد 5 سنوات، وفي 1/1/ن+5 استبدلت المؤسسة المحرك بآخر جديد بمبلغ 000 45 دج.

المطلوب: تسجيل القيود المحاسبية اللازمة في السنة ن والسنة ن+5.

الحل:

		01/01/ن		
21501		من حـ/ الهيكل	60 000	
21502		حـ/ المحرك	40 000	
	404			100 000
		حيازة آلة وفق فاتورة رقم...		
		12/31/ن		
681			14 000	
	281501	10/60 000		6 000
	281502	5/40 000		8 000
		قسط الاهتلاك السنوي		
		12/31/ن+4		
281502		من حـ/ الهيكل	40 000	
	21502			40 000
		خروج المحرك من ذمة المؤسسة		
		01/01/ن+5		
21502		من حـ/ المحرك	45 000	
	404			45 000
		حيازة آلة وفق فاتورة رقم...		
		12/31/ن+5		
681			15 000	
		30 -60 000		
	281501	5/000		6 000
	281502	5/45 000		9 000
		قسط الاهتلاك السنوي		

سادسا: التقييم اللاحق للتسجيل الأولي

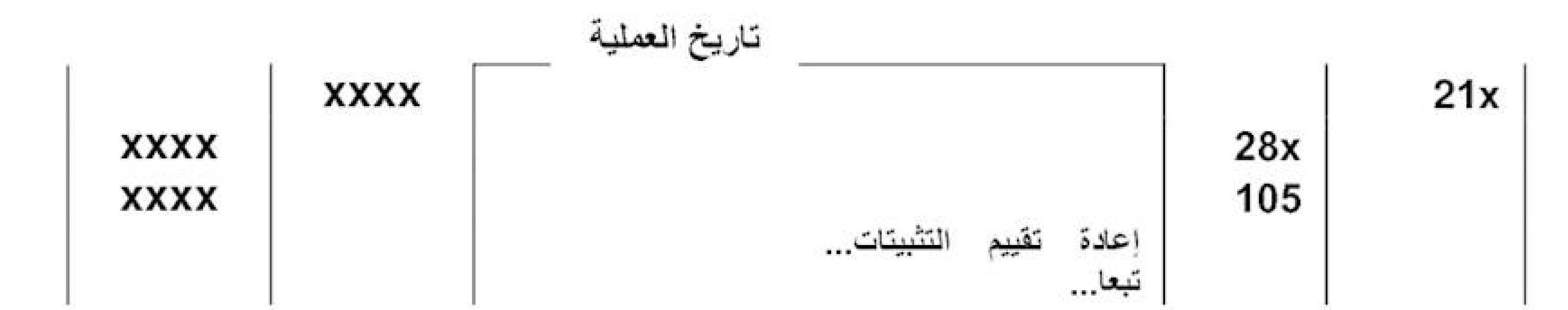
حيث لدينا المعالجة المرجعية ومعالجات أخرى مسموح بها، وتتمثل في:

المعالجة المرجعية: بعد التسجيل الأولي لتثبيت عيني يجب أن نسجله بتكلفته منقوص منها اهتلاكاته المتراكمة وخسارة قيمته المتراكمة.

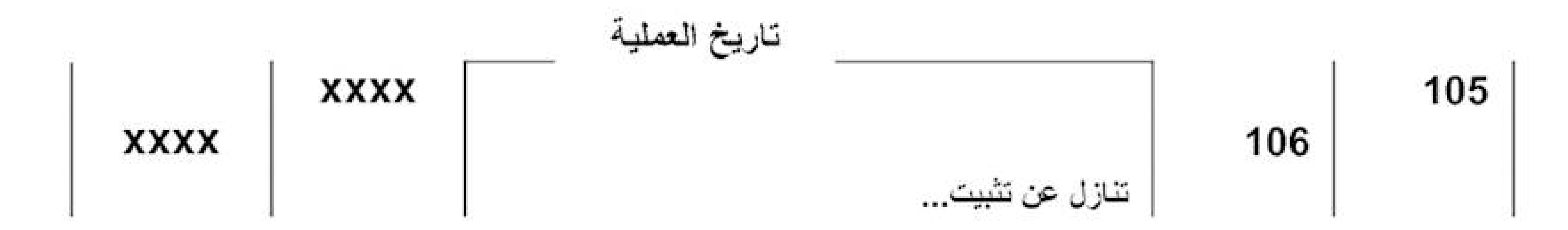
معالجات أخرى مسموح بها (إعادة التقييم): بعد التسجيل الأولي لتثبيت عيني يجب أن نسجله بمبلغه المعاد تقييمه، بحسب قيمته العادلة تاريخ إعادة التقييم تكلفته منقوص منها اهتلاكاته اللاحقة وخسارة قيمته اللاحقة.

فرق إعادة التقييم: في انتظار تطبيق نظام إعادة التقييم وخسائر القيمة للتثبيتات، يمكننا تقديم القيود المحاسبية الممكن إجرائها:

1- إعادة تقييم التثبيتات:



2- عند التنازل عن تثبيت معاد تقييمه:



والفرق بين القيمة العادلة للتثبيت وقيمته المحاسبية الصافية يمثل لنا فرق إعادة التقييم؛ إعادة التقييم ترتكز على إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت (ق م ص VNC) لكن كذلك على قيمته الإجمالية وأيضا اهتلاكاته.

معامل إعادة التقييم نحدده انطلاقا من العلاقة الآتية: **القيمة العادلة / ق م ص** هذا المعامل نطبقه على القيمة الإجمالية والاهتلاكات. بالفرق بين القيمة الإجمالية المعاد تقييمها والاهتلاكات المعاد تقييمها فإن القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها تتعلق إلزاما بالقيمة العادلة للأصل.

بعد إعادة التقييم، مخصصات الاهتلاكات المستقبلية نحسبها انطلاقا من ق م ص المعاد تقييمها على المدة النفعية المتبقية.

عندما يعرف أصل معين معاد تقييمه خسارة قيمة، فإننا ندرجها أولا ضمن فرق إعادة التقييم المسجل (دون أن ندخل الاهتلاكات) بالمقابل، إذا كان

التدني أكبر من فرق إعادة التقييم المثبت عند الدورات السابقة، الفائض نسجله كتدني عادي.

أصناف التثبيتات التي تخضع لإعادة التقييم: تجرى عملية إعادة التقييم للتثبيتات العينية بحسب الصنف.

صنف تثبيتات عينية هو عبارة عن مجموع أصول ذات طبيعة واستعمال متشابه في نشاط المؤسسة؛ على سبيل المثال، لدينا الأصناف المنفصلة (المتمايزة) التالية:

- الأراضي،
- مجموع العقارات،
- الآلات،
- المركبات ذات محرك،
- الأثاث والتجهيزات،
- المعدات المكتبية،

خسارة القيمة: يحدث أن تتدنى قيمة تثبيت معين، وذلك عندما تفوق قيمته المحاسبية الصافية قيمته القابلة للتحصيل (القيمة القابلة للتحصيل هي القيمة القصوى بين قيمة المنفعة، والقيمة العادلة مطروح منها مصاريف البيع).

قيمة المنفعة: هي القيمة المحينة لتدفقات أموال الخزينة المستقبلية المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصول وخروجها عند نهاية مدة منفعتها.

ولتحديد قيمة المنفعة يتوجب أولا تحديد التدفقات الداخلة والخارجة المستقبلية طوال مدة استعمال الأصل وثانيا يتم تطبيق معدل استحداث.

والقيمة العادلة هي، إما:

- القيمة السوقية للأصل تاريخ التقييم
- القيمة التبادلية في ظل ظروف منافسة عادية (مطروح منها تكاليف الخروج)
- القيمة التبادلية لعناصر مماثلة

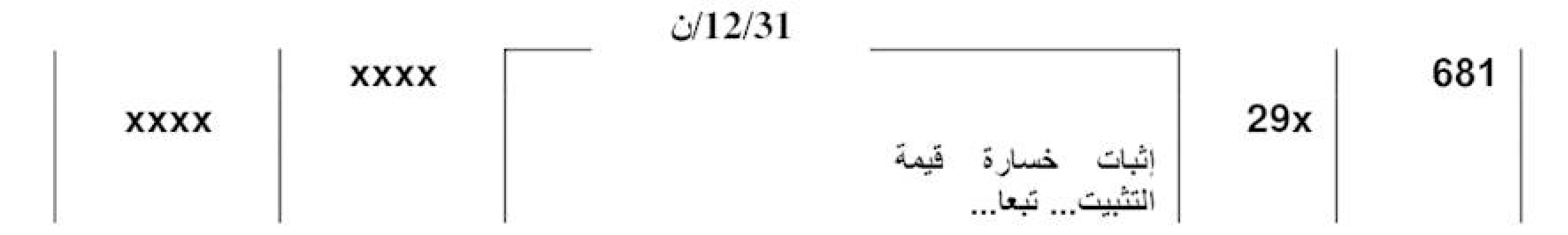
إذن، إذا تحققت العلاقة التالية:

القيمة المحاسبية الصافية > القيمة القابلة للتحصيل (بمعنى فيه خسارة قيمة بالفرق)

وللتوضيح أكثر يمكننا تقديم الجدول التالي:

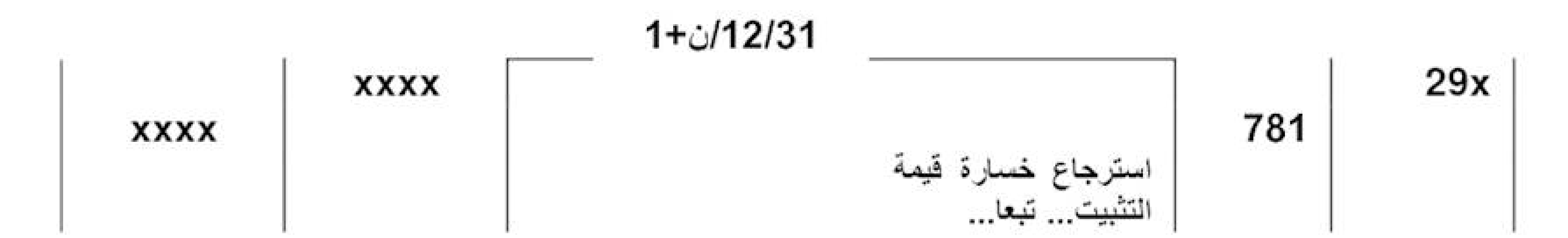
القيمة الإجمالية = **100** دج	الإهتلاك المتراكم = **20** دج	القيمة المحاسبية الصافية (**VNC**) = **80**دج.
الحالة الأولى:	القيمة القابلة للتحصيل = **90** دج	لا يوجد خسارة قيمة.
الحالة الثانية:	القيمة النفعية = **60** دج سعر البيع الصافي = **70** دج إذن القيمة القابلة للتحصيل = **70** دج	يوجد خسارة قيمة بـ **10** دج.
الحالة الثالثة:	القيمة النفعية = **60** دج سعر البيع الصافي = **50** دج إذن القيمة القابلة للتحصيل = **60** دج	يوجد خسارة قيمة بـ **20** دج.
الحالة الرابعة:	القيمة النفعية = **90** دج سعر البيع الصافي = **60** دج إذن القيمة القابلة للتحصيل = **90** دج	لا يوجد خسارة قيمة.

يتم إثباتها المحاسبي وفق القيد الآتي:



		12/31/ن		
681			xxxx	
	29x	إثبات خسارة قيمة التثبيت... تبعا...		xxxx

ويحسب الاهتلاك على الباقي، وعند استرجاع هذه الخسارة يتم إثبات القيد التالي:



		12/31/ن+1		
29x			xxxx	
	781	استرجاع خسارة قيمة التثبيت... تبعا...		xxxx

سابعا: التنازل عن التثبيتات

يقصد بالتنازل عن التثبيتات الاستغناء الكلي عنها بصورة إجبارية (كتلفها عند الحريق أو عند اختفائها كالسرقة...) أو اختيارية (كالبيع أو الاستبدال مثلا، بمحض إرادة المؤسسة...) أو لأسباب أخرى تراها المؤسسة ملائمة. ويمكن أن يكون ذلك قبل الاهتلاك النهائي للتثبيتات المعنية.

ويتم التنازل عن التثبيتات إما عن طريق البيع، أو بدون مقابل (شطب الأصل الثابت).

I- طرق التنازل عن التثبيتات:

قبل ذلك لابد أن نحدد العناصر المكونة لعملية التنازل:

أ- نقوم بتحديد الاهتلاك المتراكم للأصل الثابت المتنازل عنه، ويحسب من تاريخ جاهزية التثبيت للاستغلال (إثباته المحاسبي) إلى غاية تاريخ التنازل؛

ب- سعر التنازل وهو عبارة عن المبلغ المحصل عليه نتيجة للتنازل عن التثبيت؛

ت- نقوم بتحديد الفرق بين قيمة الأصل من جهة والاهتلاك المتراكم وسعر التنازل من جهة أخرى؛

1-I التنازل عن التثبيتات عن طريق البيع: يتم التنازل عن التثبيتات عن طريق البيع إما نقدا أو بشيك أو على الحساب (ح/462: حقوق عن التنازل على التثبيتات) ولدينا في عملية التنازل هذه ثلاث حالات:

الحالة الأولى: التنازل عن التثبيتات المهتلكة كليا

وهي التثبيتات التي قيمتها الأصلية تساوي مجموع حصص الاهتلاكات أي أن: (ح/2x = ح/28x)، وتم التنازل عليها بسعر، هذه الحالة نسجلها محاسبيا كما يلي:

		تاريخ التنازل		
28x		قيمة التثبيت	xxxx	
	2x			xxxx
		إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة		
		//		
5x أو 462		أحد حسابات الخزينة	xxxx	
	752			xxxx
		إيراد التنازل عن التثبيت		

أو نسجلهما وفق قيد مركب كما يلي:

		تاريخ التنازل		
28x 5x أو 462			xxxx xxxx	
	2x 752			xxxx xxxx
		إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة، وإثبات نتيجة التنازل عنه		

أما إذا تمت عملية التنازل عليه في نفس يوم اهتلاكه الكلي، فإننا نقوم بإدراج قسط اهتلاك سنة التنازل، وذلك وفق القيود التالية:

		تاريخ التنازل		
681		قسط اهتلاك سنة التنازل	xxxx	
	28x	قسط اهتلاك سنة التنازل		xxxx
		//		
28x		قيمة التثبيت	xxxx	
	2x	إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة		xxxx
		//		
5x أو 462		أحد حسابات الخزينة	xxxx	
	752	إيراد التنازل عن التثبيت		xxxx

مثال: في 12/31/ن تنازلت مؤسسة صناعية عن أثاث مكتب بمبلغ 000 15دج على الحساب (تم شراء هذا الأثاث في 1/1/ن-9 بمبلغ 000 95 دج، مدته النفعية: 10 سنوات). المؤسسة تتبع طريقة القسط الثابت.

الحل:

		12/31/ن		
681			9 500	
	2818	قسط الاهتلاك السنوي		9 500
		//		
2818			95 000	
	2184	إبعاد أثاث المكتب من ذمة المؤسسة		95 000
		//		
462			15 000	
	752	إيراد التنازل عن الأثاث		15 000

الحالة الثانية: التنازل عن التثبيتات خلال مدة استخدامها:

أولا: يتم تسجيل قسط اهتلاك سنة التنازل وذلك وفق القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ التنازل		
681		قسط اهتلاك سنة التنازل	xxxx	
	28x			xxxx
		قسط اهتلاك سنة التنازل		

ثانيا: يتم إخراج (استبعاد) التثبيت من ذمة المؤسسة، وإثبات إيراد التنازل، وذلك بجعل ح/28x: اهتلاك التثبيت المعني وأحد حسابات الخزينة أو ح/462 مدينين، بجعل ح/2x التثبيت المعني دائنا؛ والفرق بين هذين القيمتين يدرج ضمن ح/652: نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية (بجعله مدينا) أو ح/752: فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية (بجعله دائنا) وذلك كما يلي:

أ- في حالة نقص قيمة التنازل:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ التنازل		
28x		الإهتلاكات المجمعة	xxxx	
462			xxxx	
652			xxxx	
	2x			xxxx
		إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة، وإثبات نقص قيمة التنازل		

ب- في حالة فائض قيمة التنازل:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ التنازل		
28x		الإهتلاكات المجمعة	xxxx	
462			xxxx	
	2x			xxxx
	752			xxxx
		إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة، وإثبات إيراد التنازل عنه		

مثال: في 7/1/ن تم التنازل عن معدات نقل بمبلغ 000 125 دج بشيك بنكي (تم شراؤها في 1/1/ن-1 بمبلغ 000 135 دج، مدتها النفعية مقدرة بـ 4 سنوات) تهتلك وفقا لطريقة القسط الثابت.

الحل:

قسط الاهتلاك السنوي = 4/135 000 = 33 750 دج

قسط اهتلاك السنة الأخيرة = 12/6 x 33 750 = 16 875 دج (حـ/681)

الاهتلاكات المجمعة = 33 750 + 16 875 = 50 625 دج (حـ/28182)

نتيجة التنازل = (الاهتلاكات المجمعة + سعر التنازل) – القيمة الأصلية

نتيجة التنازل = (125 000 + 50 625) - 135 000

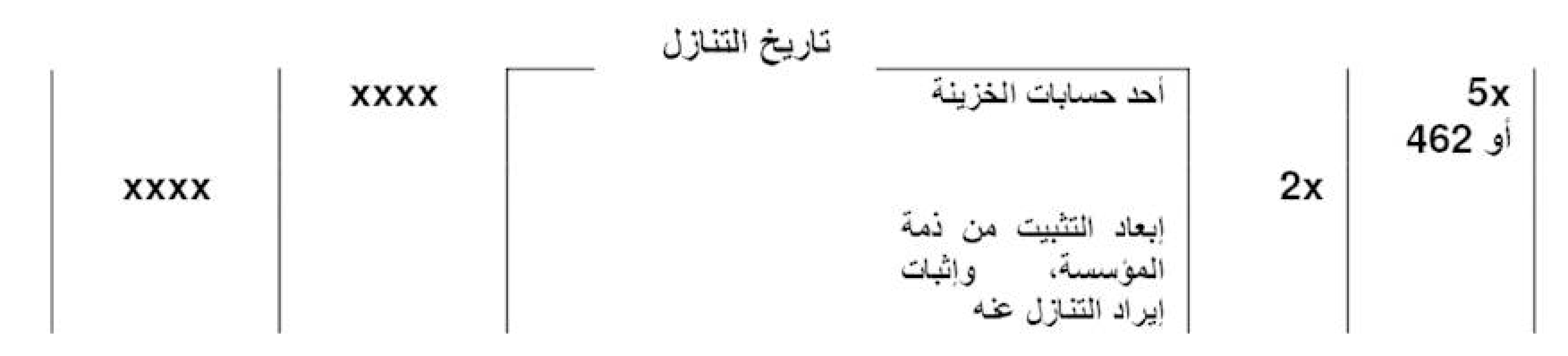
نتيجة التنازل = 175 625 - 135 000

نتيجة التنازل = 40 625 (بما أن الفرق كان موجبا فإن نتيجة العملية تمثل: **فائض قيمة)**

		7/01/ن		
16 875	16 875	قسط اهتلاك سنة التنازل	28x	681
		//		
	50 625 125 000	الإهتلاكات المجمعة		28182 512
135 000 40 625		إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة، وإثبات إيراد التنازل عنه	2182 752	

الحالة الثالثة: التنازل عن التثبيتات غير القابلة للاهتلاك:

حيث يتم إجراء القيد الآتي:



مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ التنازل		
5x أو 462		أحد حسابات الخزينة	xxxx	
	2x			xxxx
		إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة، وإثبات إيراد التنازل عنه		

والفرق بين قيمة التثبيت وسعر التنازل (إذا كان سالبا) يدرج ضمن حـ/652: نواقص القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية (بجعله مدينا) أما إذا كان موجبا يدرج ضمن حـ/752: فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية (بجعله دائنا).

مثال 1: في 2/2/ن تم اقتناء قطعة أرض بمبلغ 000 100دج بشيك بنكي وفي 06/15/ن+4 تم التنازل عنها بنفس القيمة (بشيك بنكي).

المطلوب: سجل عملية التنازل.

الحل:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		6/15/ن		
512			100 000	
	211			100 000
		إبعاد الأرض من ذمة المؤسسة، واستلام شيك بنكي رقم...		

مثال 2: نفس المثال السابق، علما أن سعر التنازل هو 000 95 دج.

الحل:

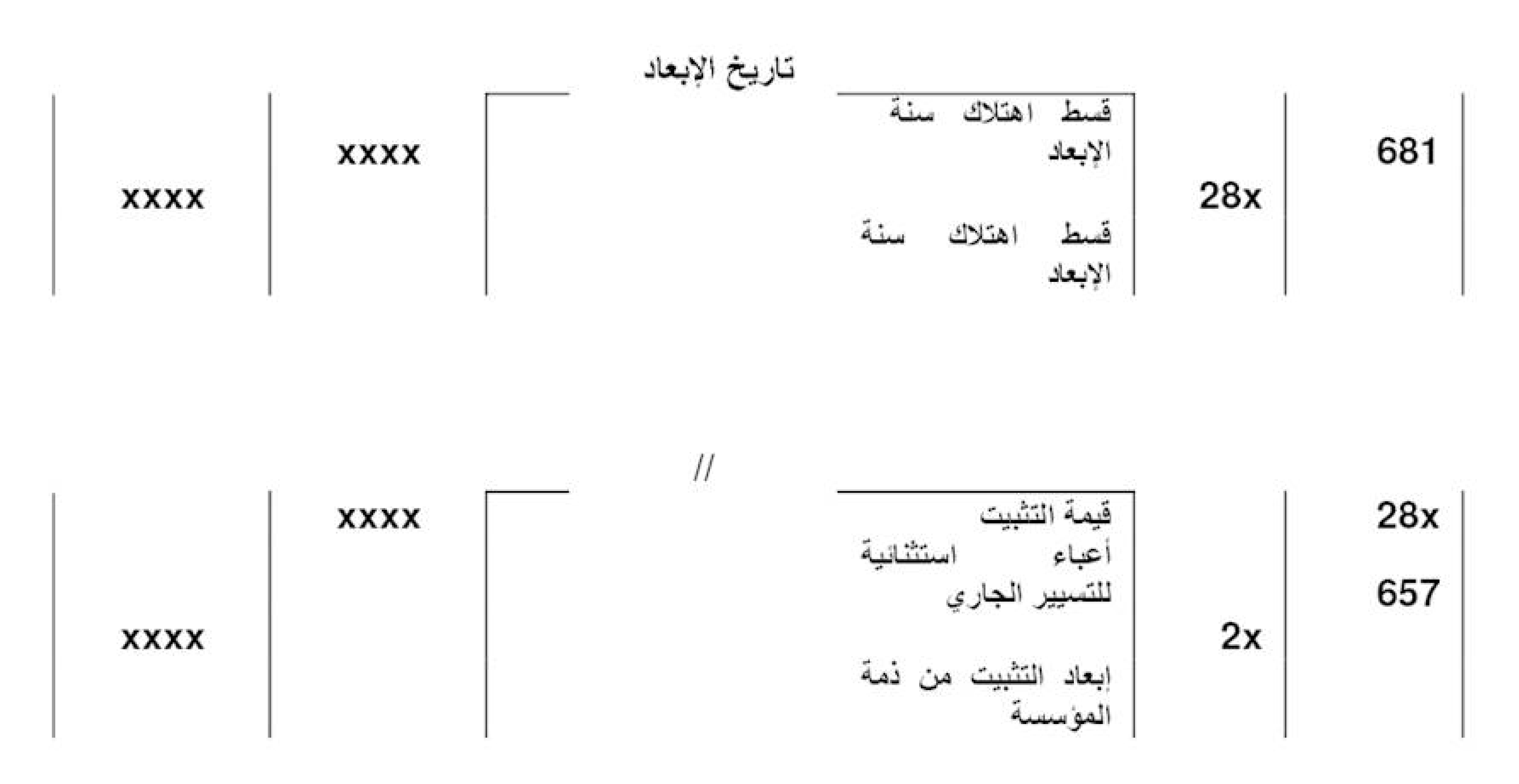
		6/15/ن		
	95 000			512
	5 000			652
100 000			211	
		إبعاد الأرض من ذمة المؤسسة، واستلام شيك بنكي رقم...		

مثال 3: نفس المثال السابق، علما أن سعر التنازل 000 110 دج.

الحل:

		6/15/ن		
	110 000			512
100 000			211	
10 000			752	
		إبعاد الأرض من ذمة المؤسسة، واستلام شيك بنكي رقم...		

I- 2 التنازل عن التثبيت بدون مقابل (شطب التثبيت): يحدث أن يتم إبعاد التثبيت بدون مقابل، لكونه تعرض لحادث بفعل الكوارث الطبيعية أو بفعل الإنسان كالحريق أو حادث مرور أو...، في هذه الحالة، يتم ترصيده باهتلاكه المتراكم، ونعتبر الفرق كأعباء استثنائية للتسيير الجاري (ح/657)، لكونه غير صالح للاستخدام وتم التخلص منه. وقبل هذا طبعا يتم إثبات قسط اهتلاك السنة المعنية بالإبعاد، وذلك كما يلي:



مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ الإبعاد		
681		قسط اهتلاك سنة الإبعاد	xxxx	
	28x	قسط اهتلاك سنة الإبعاد		xxxx

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		//		
28x		قيمة التثبيت	xxxx	
657		أعباء استثنائية للتسيير الجاري		
	2x	إبعاد التثبيت من ذمة المؤسسة		xxxx

وإذا كان التثبيت الذي تعرض لحادث مرور أو حريق أو أي كارثة طبيعية أو... مؤمن عليه، فإن التعويض المحصل عليه من طرف مؤسسة التأمين يعالج كنواتج استثنائية بإدراجه ضمن ح/757: إيرادات استثنائية عن عمليات التسيير، وذلك كالآتي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ الإبعاد		
5x			xxxx	
	757	إيراد التعويض عن التثبيت وفق...		xxxx

مثال: في 3/23/ن تحصلت إحدى المؤسسات الصناعية على تعويض من مؤسسة التأمين بمبلغ 500 21دج بشيك بنكي، مع العلم أن معداتها الصناعية تعرضت لحريق في 03/01/ن تكلفة حيازتها 000 66دج، أشتريت في 1/1/ن-4 وتهتلك بمعدل 10% سنويا. هذه المعدات أصبحت غير صالحة للاستخدام وتم التخلص منها.

الحل:

		3/01/ن		
681			1 100	
	2815	قسط إهتلاك سنة الإبعاد (شهرين)		1 100
		//		
2815			27 500	
657			38 500	
	215	إبعاد المعدات الصناعية من ذمة المؤسسة وفق محضر رقم...		66 000
		3/23/ن		
512			21 500	
	757	شيك رقم...		21 500

ملاحظة:

1- ضرورة فصل قيم الأراضي عن المباني حتى في حالة حيازة المباني وفق فاتورة غير مفصلة؛

2- في حالة وصول فواتير تكاليف لحيازة تثبيت في فترات متباعدة ضروري تحميلها ضمن حساب التثبيت المعني ويطبق الإهتلاك على المجموع؛

3- في حالة التنازل أو الإبعاد من الخدمة لتثبيت عيني معاد تقييمه فإن فرق إعادة التقييم نرحله إلى (ح/106: احتياطات) في انتظار إعادة إدماجه ضمن رأس المال؛

4- لأسباب مختلفة قيد يتم وضع تثبيت عيني معين خارج الخدمة، في هذه الحالة القيمة المحاسبية الصافية ندرجها ضمن ح/657: أعباء استثنائية للتسيير الجاري، من أجل جعل قيمته معدومة، وعند استرجاع قيمته لأجل بيعه أو استخدامه مرة أخرى يتم إدراجه ضمن ح/757: إيرادات استثنائية للتسيير

الجاري بمدينية ح/2x: التثبيت المعني أو ح/36: مخزونات متأتية من التثبيتات بحسب الوضعية التي أرجع فيها من أجلها؛

5- تثبيتات في انتظار التنازل عنها: العناصر في انتظار التنازل عنها تبقى ضمن الأصول؛ الاهتلاكات تبقى مستمرة طالما لديها قيمة محاسبية صافية، وعند كل إقفال تبقى هذه التثبيتات محل اختبار تدني قيمة.

ثامنا: التسيير المحاسبي للتثبيتات:

هو تتبع التثبيتات من تاريخ دخولها إلى المؤسسة إلى حين خروجها منها، وهذا يتطلب إجراء رقابة على حركة التثبيتات لتفادي التلاعبات التي قد تمس بذمة المؤسسة.

I- إجراءات الرقابة:

يمكن التطرق إلى إجراءات الرقابة على حركة التثبيتات على سبيل الذكر لا الحصر وذلك كما يلي:

I- 1 فتح بطاقة لكل تثبيت سواء تتم حيازته أو إنجازه وتتضمن المعلومات التالية:

- رقم التثبيت؛
- تعيين حساب التثبيت؛
- طبيعة التثبيت؛
- تاريخ الشراء، رقم الفاتورة، اسم المورد؛
- تكلفته؛
- مكان إيداعه؛
- عمليات إعادة التقييم؛

- الاهتلاكات المجراة عليه، ملاحظات أخرى، تاريخ خروجه أو تلفه.

2-I غلق بطاقات التثبيتات المتنازل عليها أو المتلفة؛ والاحتفاظ بها خارج بطاقات التثبيتات المستغلة حاليا.

3-I إعداد ميزان عام للتثبيتات: ويشمل كل هذه البطاقات وهو بالشكل الآتي:

رقم الحساب	التعيين	التكلفة	مخصص السنة (قسط السنة)	مجموع الاهتلاكات	القيمة الصافية

وهو تبرير حسابات التثبيت.

إذ لابد أن تتساوى المجاميع الفرعية مع أرصدة الحسابات الواردة في الميزانية؛ وعليه فتتم مقارنة القيم الواردة في ميزان التثبيت مع القيم الواردة في ميزان المراجعة.

4-I القيام بالجرد المادي للتثبيتات: البند 14 من (ن م م) (تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية)؛ وتكتسي عملية الجرد هذه أهمية بالغة وتشكل لهذا الغرض لجنة جرد يراعى في تكوينها أن تتضمن بداخلها أشخاص لا يوكل لهم تسيير التثبيتات بصورة مباشرة ومنه يشمل الجرد كل الأقسام والورشات.

ومن الضروري حتى تعطي عملية الجرد كل نتائجها أن ترقم التثبيتات مباشرة عند حيازتها حتى يمكن التمييز بينها. ومن الضروري أن تتطابق نتائج الجرد المادي بالجرد المحاسبي وأن تعالج كل الفروق بينهما إن وجدت.

ولتسهيل عملية الجرد أيضا أن يتم جرد عناصر التجهيزات والمعدات الموجودة بمكاتب المؤسسة وتعلق القوائم هذه داخل كل مكتب وتحمل مصادقة مسؤول المكتب والمصلحة.

دراسة المخزونات

أولا: تعريف المخزونات:

تعرف المخزونات حسب (ن م م) على أنها أصول يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو قيد الإنتاج أو المواد الأولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الانتاج أو تقديم الخدمات.

وعليه فنميز ضمن المخزونات بين المخزون والإنتاج قيد الإنجاز.

* **المخزونات**: وتضم؛

1- البضائع: أي كل ما يشتريه الكيان بغرض البيع دون التحويل.

2- المواد الأولية: وهو كل ما يدخل في عملية التصنيع (التحويل).

3- تموينات أخرى: وتضم كل ما يدخل في الاستهلاك الداخلي للكيان.

4- المنتجات: وتشمل المنتجات التامة الصنع.

* **الإنتاج قيد الإنجاز**: وهي خيرات أو خدمات في طور التشكيل عبر عملية الإنتاج.

وعلى المستوى المحاسبي، جاء التصنيف بين أنواع المخزونات كما يلي:

التموينات:

حـ/30: بضائع
حـ/31: مواد أولية ولوازم
حـ/32: تموينات أخرى
حـ/321: تموينات أخرى من المواد المستهلكة
حـ/322: تموينات أخرى من اللوازم المستهلكة
حـ/326: تموينات أخرى من الأغلفة

منتجات منجزة من قبل المؤسسة:

ح/33: منتجات قيد الإنجاز

ح/34: إنتاج خدمات جاري إنجازها

ح/35: المنتجات التامة

ح/351: منتجات وسيطة

ح/355: منتجات تامة

ح/358: منتجات للتنازل أو مواد للاسترجاع

المخزونات:

ح/36: المخزونات المتأتية من القيم الثابتة

ح/37: المخزونات لدى الغير أو في الخارج

المشتريات من:

ح/38: المشتريات من

ح/380: البضائع

ح/381: المواد واللوازم

ح/382: التموينات الأخرى

ثانيا: قواعد تقييم المخزونات:

تقيم المخزونات من المواد الأولية واللوازم المستهلكة والبضائع بتكلفة شرائها وتقيم الخيرات المنتجة من قبل المؤسسة بتكلفة إنتاجها. يوصى أيضا بإضافة تكلفة التخزين عندما تبررها الشروط الخاصة بالاستغلال وهي نادرة، وتستعمل عادة إذا كانت فترة التخزين جد طويلة وتزيد في قيمة الشيء كحالة بعض أنواع الجبن.

II- 1 تحديد تكلفة الشراء: وتتعلق فقط بالمخزونات التي تم شرائها من قبل المؤسسة وتضم سعر الشراء والمصاريف الملحقة.

سعر الشراء: يوافق السعر المدفوع بالدينار خارج الرسم وصافيا من التخفيضات التجارية.

المصاريف الملحقة: تشمل المصاريف المرتبطة بشراء المخزون، نحو مصاريف النقل التي تحملتها المؤسسة، مصاريف التأمين المرتبطة بالنقل، مصاريف الشحن، مصاريف الجمارك في حالة الاستيراد، بعض الضرائب والرسوم التي تكون غير قابلة للاسترجاع.

II – 2 تحديد تكلفة الإنتاج: وتجمع العناصر التالية:

- تكلفة شراء المواد الأولية المستهلكة المحددة سابقا؛
- الأعباء المباشرة للإنتاج؛
- الأعباء غير المباشرة للإنتاج.

أ– الأعباء المباشرة للإنتاج: وهي الأعباء التي يمكن إلحاقها دون لبس في تكلفة الإنتاج وتشمل الأعباء المتغيرة والأعباء الهيكلية (الثابتة).

ب– الأعباء غير المباشرة للإنتاج: وهي الأعباء التي تم التمكن من إلحاقها بإنتاج مخزون ما، تستثنى منها عادة الأعباء المالية وأعباء الإدارة العامة.

1 – معالجة المصاريف المالية: يمكن إدماج المصاريف المالية ضمن التكلفة تحت هذه الشروط:

- إذا كانت الدورة الإنتاجية أكبر من سنة.
- فيما يتعلق بالقروض لا تدمج سوى الفوائد المتعلقة والموافقة لفترة الإنتاج.

2 – حالة إنخفاض النشاط: في هذه الحالة يوصى بأن تحدد قيم المصاريف الثابتة المحملة على تكلفة الإنتاج المخزن بإستعمال طريقة التحميل العقلاني.

إن الأعباء الموافقة لانخفاض النشاط لا يمكن أن تضاف إلى تكاليف المخزون بل تعالج كأعباء متعلقة بالدورة المعنية بناءا على مبدأ الحيطة والحذر.

وعليه فإن نسبة الأعباء الثابتة في وحدة واحدة من المخزون تظل ثابتة مهما كان حجم نشاط المؤسسة.

ملاحظة: في حال تعذر تحديد هذه التكاليف (تكلفة شراء المواد المستهلكة، الأعباء المباشرة، والأعباء غير المباشرة للإنتاج) يتم اعتماد سعر البيع المحتمل عند إعداد الميزانية منقوصا منه الهامش ومصاريف التوزيع.

ثالثا: القيود المحاسبية المتعلقة بالمخزونات والمنتجات الجاري إنجازها (للتذكير):

III – 1 بالنسبة لمؤسسة تجارية:

أ– حالة الشراء:

		تاريخ العملية		
380			xxxx	
4456			xxxx	
	401	فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		xxxx
		تاريخ العملية		
30			xxxx	
	380	دخول البضاعة وفق وصل دخول رقم...		xxxx
		تاريخ العملية		
401			xxxx	
	512	تسديد المشتريات... تبعا للإشعار المدين رقم...		xxxx

ب- حالة البيع:

		تاريخ العملية		
411			xxxx	
	700			xxxx
	4457			xxxx
		فاتورة بيع رقم...		
		تاريخ العملية		
600			xxxx	
	30			xxxx
		إخراج البضاعة وفق وصل خروج رقم...		
		تاريخ العملية		
512			xxxx	
	411			xxxx
		تحصيل قيمة المبيعات... تبعا للإشعار الدائن رقم...		

ج- شراء بضاعة مع تخفيض تجاري:

قبل ذلك نشير فقط بأن التخفيضات هي نوعان، تخفيضات تجارية وأخرى مالية:

1/ التخفيضات التجارية: هي تخفيضات تمنح للزبون لأغراض متعلقة بعملية البيع في حد ذاتها وتنقسم إلى ثلاث أنواع (rabais, remises, ristournes):

- rabais: ويمنح على رقم الأعمال بسبب نوعية المنتجات أو لعدم موائمة السلع الموزعة أو لتأخير في التسليم أو لوجود عطب في السلعة.
- remises: ويمنح على رقم الأعمال بسبب أهمية المعاملة أو كبر حجمها أو للقدرة التفاوضية لدى الزبون.
- ristournes: ويمنح لأهمية العمليات المحققة مع نفس الزبون خلال مدة معينة فقد تكون سنوية، أو سداسية، أو فصلية...

إذا وردت التخفيضات التجارية في فاتورة الشراء، فإنها تخفض مباشرة من سعر الشراء وبالتالي ليس لها أثر محاسبي (لا على دفاتر الزبون، ولا على دفاتر المورد) وتسجل عملية الشراء بالصافي التجاري.

أما إذا وردت في فاتورة تخفيض (أي في فاتورة مستقلة) فيكون لها أثر محاسبي، فتعتبر بالنسبة للزبون كنواتج (تخفيضات تجارية محصلة، حـ/609)، وبالنسبة للمورد كأعباء (تخفيضات تجارية ممنوحة، حـ/709)، وذلك كما يلي:

– بالنسبة للزبون:

		تاريخ العملية		
	xxxx			401
xxxx			609	
xxxx			4456	
		فاتورة إشعار رقم...		

– بالنسبة للمورد:

		تاريخ العملية		
	xxxx			709
	xxxx			4457
xxxx			411	
		فاتورة إشعار رقم...		

2/ الحسومات المالية (escomptes): هي حسومات تمنح للزبون لخصوصية عملية الدفع المتعلقة بالفاتورة، فهي مرتبطة أساسا بالتعجيل بالدفع، كالتسديد الفوري، أو التسديد قبل الآجال المتفق عليها.

والحسومات المالية سواء ظهرت ضمن فاتورة الشراء أو خارجها لها أثر محاسبي لدى الزبون والمورد، فيعتبرها الزبون كنواتج مالية (إيرادات مالية أخرى، حـ/768)، وبالنسبة للمورد كأعباء مالية (أعباء مالية أخرى، حـ/668)، وذلك كما يلي:

د- شراء بضاعة مع حسم مالي:

		تاريخ العملية		
380			xxxx	
4456			xxxx	
	768			xxxx
	401			xxxx
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		

هـ- بيع بضاعة مع حسم مالي:

		تاريخ العملية		
411			xxxx	
668			xxxx	
	700			xxxx
	4457			xxxx
		فاتورة بيع رقم...		

و- تقديم تسبيق متضمن في طلبية الشراء:

		تاريخ العملية		
409			xxxx	
	512			xxxx
		تقديم تسبيق بشيك بنكي رقم...		
		تاريخ العملية		
401			xxxx	
	409			xxxx
	512			xxxx
		تسديد باقي قيمة المشتريات... بشيك بنكي رقم...		

ز- استلام تسبيق مع طلبية الشراء:

		تاريخ العملية		
512			xxxx	
	419			xxxx
		استلام تسبيق بشيك بنكي رقم...		
		تاريخ العملية		
419			xxxx	
512			xxxx	
	411			xxxx
		تحصيل باقي قيمة المبيعات... بشيك بنكي رقم...		

ح- حالة المردودات بالنسبة للمشتري:

		تاريخ العملية		
401			xxxx	
	380			xxxx
	4456			xxxx
		إرجاع فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		

		تاريخ العملية		
380			xxxx	
	30			xxxx
		إخراج البضاعة المردودة وفق وصل خروج رقم...		
		تاريخ العملية		
512			xxxx	
	401			xxxx
		استرجاع قيمة البضاعة المردودة تبعا للإشعار الدائن رقم...		

ط- حالة المردودات بالنسبة للبائع:

700			تاريخ العملية	xxxx	
4457				xxxx	
	411	استرجاع فاتورة البيع رقم...			xxxx
30			تاريخ العملية	xxxx	
	600	دخول البضاعة المردودة وفق وصل دخول رقم...			xxxx
411			تاريخ العملية	xxxx	
	512	إرجاع قيمة البضاعة المردودة... تبعا للإشعار المدين رقم...			xxxx

ي- حالة مردودات سنة أخرى (بالنسبة للبائع):

11			تاريخ العملية	xxxx	
4457				xxxx	
	411	استرجاع فاتورة البيع رقم...			xxxx

30			تاريخ العملية	xxxx	
	11	دخول البضاعة المردودة وفق وصل دخول رقم...			xxxx
411			تاريخ العملية	xxxx	
	512	إرجاع قيمة البضاعة المردودة... تبعا للإشعار المدين رقم...			xxxx

III – 2 بالنسبة لمؤسسة إنتاجية:

نشير أولا إلى الحسابات التي تستعمل في المؤسسة الإنتاجية والخدمية، وتتمثل في:

ح/31: مواد أولية ولوازم: عادة ما يكون هذا الحساب ناشطا لدى الكيانات المنتجة أو المحولة ويضم المشتريات من المواد الأولية واللوازم التي يحتاجها الكيان في دورته العملياتية.

ح/33: سلع قيد الإنجاز: تسجل فيه جميع العمليات التي لم يتم استكمالها؛ فهي تتمتع بقيمة زائدة أضافتها عملية الإنتاج التي مرت بها حتى اللحظة التي هي عليها من التصنيع أو عدم الجاهزية التامة.

ح/331: منتجات جاري إنجازها: وهي السلع التي ما تزال في حاجة إنتاج ولم تكتمل بعد.

ح/335: أشغال جاري إنجازها: هي الأشغال التي ما تزال قيد الإنجاز ولم تتم بعد.

ح/34: خدمات جاري إنجازها: هناك خدمات لم تستكمل بعد خاصة في المؤسسات الخدمية التي تؤدي خدمات للكيانات مقابل أتعاب وعادة ما يكون هذا النشاط لدى مكاتب الدراسات التي تقوم بالتهيئة العمرانية ومكاتب الإعلام الآلي التي تنتج برامج المعلوماتية.

ح/341: دراسات جاري إنجازها: يقصد بها الدراسات التي صرفت فيها نفقات ولم تكتمل في نهاية الدورة المحاسبية للكيان مثل تكاليف المخططات حسب درجة تقدمها.

ح/345: تأدية خدمات قيد الإنجاز: مثلا نقل البضائع للغير وتكون بكميات كبيرة حتى أن دورة محاسبية واحدة لا تكفيها ولا يمكن أيضا فوترة جزء من الخدمة، فتدرج ضمن هذا الحساب.

ح/35: المخزونات من المنتجات: أي من المؤسسات الإنتاجية أو التحويلية هي توجه إنتاجها للبيع؛ لكن إذا تم إنتاج المنتجات ولم تباع بعد فيتم تخزينها وبالتالي تدرج ضمن هذه الحساب.

ح/351: المنتجات الوسيطة: هي منتجات قد تكون شبه نصف مصنعة لبعض الكيانات وقد تكون منتجات تامة للبعض الآخر.

ح/355: منتجات تامة: كأي مؤسسة إنتاجية أو تحويلية تسجل منتجاتها التامة ضمن مخزوناتها ولكن طبعا بتكلفة الإنتاج احتراما لمبدأ الحيطة والحذر.

ح/358: منتجات متبقية أو مواد مسترجعة: تنتج هذه الفضلات والمهملات جراء عملية الإنتاج التي قامت بها المؤسسة، ويمكن بيعها للغير لاستخدامها على نحو مختلف وذلك تبعا للحاجة.

أ- حالة الشراء:

		تاريخ العملية		
381			xxxx	
4456			xxxx	
	401			Xxxx
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		
		تاريخ العملية		
31			xxxx	
	381			Xxxx
		دخول المواد الأولية وفق وصل دخول رقم...		
		تاريخ العملية		
401			xxxx	
	512			Xxxx
		تسديد المشتريات... تبعا للإشعار المدين رقم...		

ب– حالة الإنتاج:

		تاريخ العملية		
601			xxxx	
	31			Xxxx
		خروج المواد الأولية من المخازن وفق وصل خروج رقم...		
		تاريخ العملية		
331، 35			xxxx	
	723، 724			Xxxx
		دخول المنتجات قيد التصنيع، والمنتجات التامة إلى المخازن وفق وصل دخول رقم...		
		تاريخ العملية		
723			xxxx	
	331			Xxxx
		خروج المنتجات قيد التصنيع لإتمام عملية التصنيع وفق وصل خروج رقم...		

ج- حالة الخدمات:

		تاريخ العملية		
	xxxx			60x
xxxx			401	
		فاتورة رقم...		
		تاريخ العملية		
				335، 341، 345
	xxxx			
xxxx			723	
		إثبات الدراسات والخدمات الجاري إنجازها تبعا لمذكرة أشغال رقم...		
		تاريخ العملية		
	xxxx			723
xxxx			335، 341، 345	
		خروج الدراسات والخدمات الجاري إنجازها لإتمام عملية الإنجاز تبعا لـ...		
		تاريخ العملية		
	xxxx			355
xxxx			724	
		إثبات الدراسات والخدمات التامة الصنع تبعا لـ...		

د- حالة البيع:

		تاريخ العملية		
	xxxx			411
xxxx		مبيعات منتجات تامة	701،	
xxxx		مبيعات المنتجات الوسيطة	702،	
xxxx		مبيعات المنتجات المتبقية	703،	
xxxx		مبيعات أشغال	704،	
Xxxx		مبيعات دراسات	705،	
Xxxx		أداء خدمات أخرى	706،	
Xxxx			4457	
		فاتورة بيع رقم...		

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ العملية		
724			xxxx	
	35	إخراج المنتجات التامة وفق وصل خروج رقم...		xxxx
		تاريخ العملية		
512			xxxx	
	411	تحصيل قيمة المبيعات... تبعا للإشعار الدائن رقم...		xxxx

III – 2-1 الأغلفة المسترجعة والأغلفة غير المسترجعة:

1/ الأغلفة غير المسترجعة: عبارة عن أغلفة الغاية من شرائها هو استخدامها كمواد مستهلكة في نهاية المرحلة الإنتاجية ويدخل ثمنها ضمن تكلفة الإنتاج أو مصاريف التوزيع. ومثال ذلك: أكياس الحليب، علب الأحذية، علب المشروبات والمصبرات، الصناديق الخشبية للمعدات والأدوات،...

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية لهذا النوع من المخزون فتختلف بحسب الغرض من شرائها، فشرائها من أجل بيعها على طبيعتها -أي تعالج كأنها بضاعة- أو شرائها لاستخدامها في العملية الإنتاجية -أي تعالج كأنها مواد مستهلكة-

أ- حالة الشراء لغرض البيع (فتعالج كأنها بضاعة):

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ العملية		
380			xxxx	
4456			xxxx	
	401	فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		xxxx
		تاريخ العملية		
30			xxxx	
	380	دخول البضاعة وفق وصل دخول رقم...		xxxx

		تاريخ العملية		
	xxxx			401
xxxx			512	
		تسديد المشتريات... تبعا للإشعار المدين رقم...		

ب- حالة البيع:

		تاريخ العملية		
	xxxx			411
xxxx			700	
xxxx			4457	
		فاتورة بيع رقم...		
		تاريخ العملية		
	xxxx			600
xxxx			30	
		إخراج البضاعة وفق وصل خروج رقم...		
		تاريخ العملية		
	xxxx			512
xxxx			411	
		تحصيل قيمة المبيعات... تبعا للإشعار الدائن رقم...		

ج- حالة الشراء لغرض الاستخدام (فتعالج كأنها مواد مستهلكة):

		تاريخ العملية		
	xxxx			382
	xxxx			4456
xxxx			401	
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		
		تاريخ العملية		
	xxxx			326
xxxx			382	
		دخول الأغلفة وفق وصل دخول رقم...		
		تاريخ العملية		
	xxxx			401
xxxx			512	
		تسديد المشتريات... تبعا للإشعار المدين رقم...		

2/ الأغلفة المسترجعة: عبارة عن أغلفة تصنف ضمن التثبيتات (ح/2186: أغلفة متداولة) وذلك لطول عمرها وكذا لاستعمالها عدة مرات، حيث تقوم المؤسسة بشرائها من أجل استخدامها بصورة دائمة، وترسلها إلى زبائنها مقابل سعر أمان ثم تستردها، ومثال ذلك: صناديق الحليب، الحاويات، صناديق الخضر والفواكه، قارورات الغاز، حاويات السلع،...

مثال: في 02/01/ن اشترت مؤسسة تجارية سلع من أحد الموردين حسب الفاتورة التالية:

سعر الشراء = 000 150دج (HT)، تكلفة شرائها = 000 130دج.

أغلفة مسترجعة = 200 غلاف بمبلغ 000 1 دج/غ الواحد.

معدل TVA: 17%

في 03/14/ن تم:

أ- إرجاع الأغلفة كليا

ب- إرجاع نصف الأغلفة والاحتفاظ بالنصف الآخر

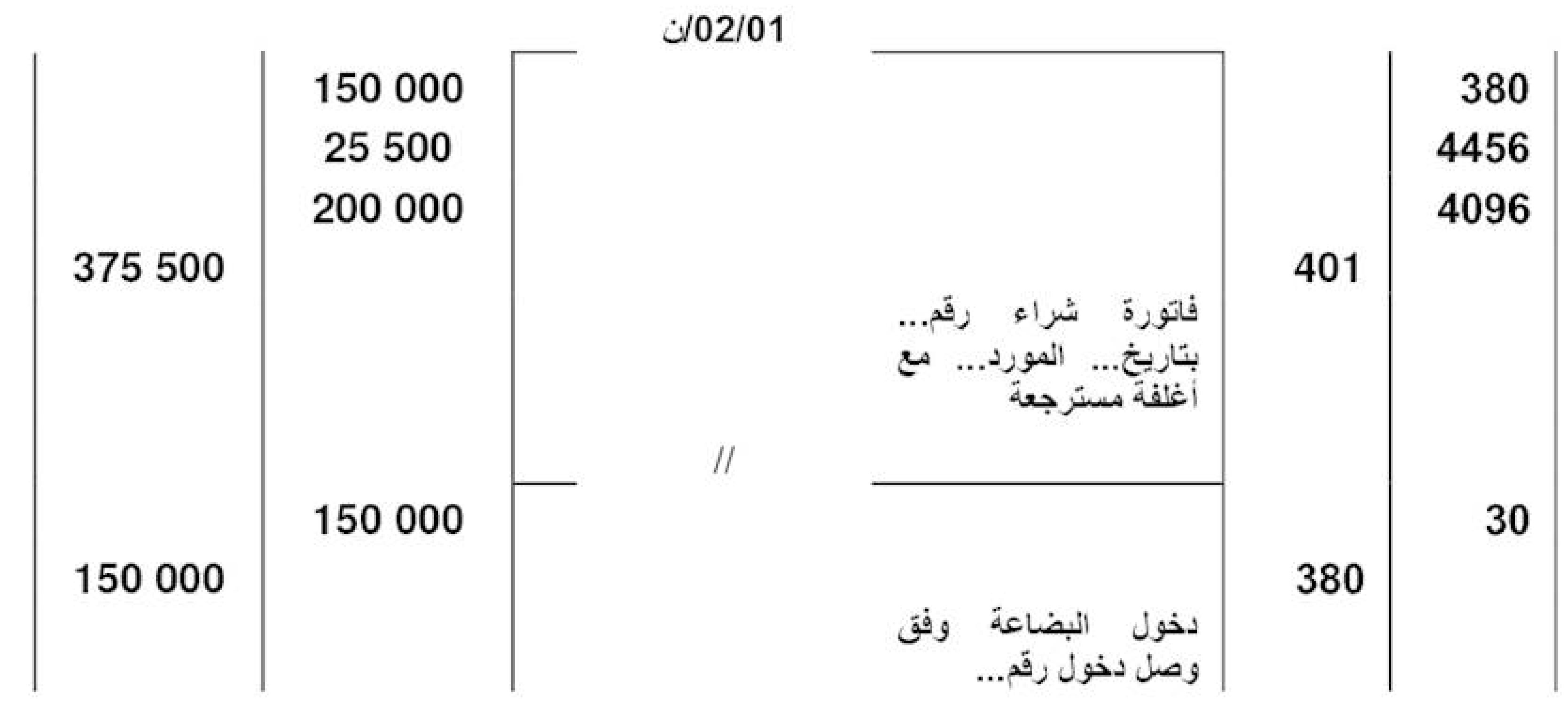
ت- إرجاع نصف الأغلفة وتلف النصف الآخر

ث- الاحتفاظ بها كليا

http://www.opu-lu.cerist.dz

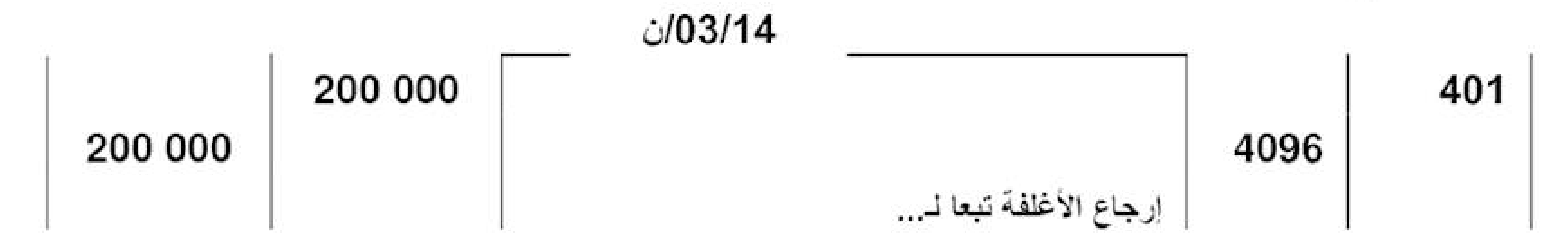
الحل:

لدى الزبون:



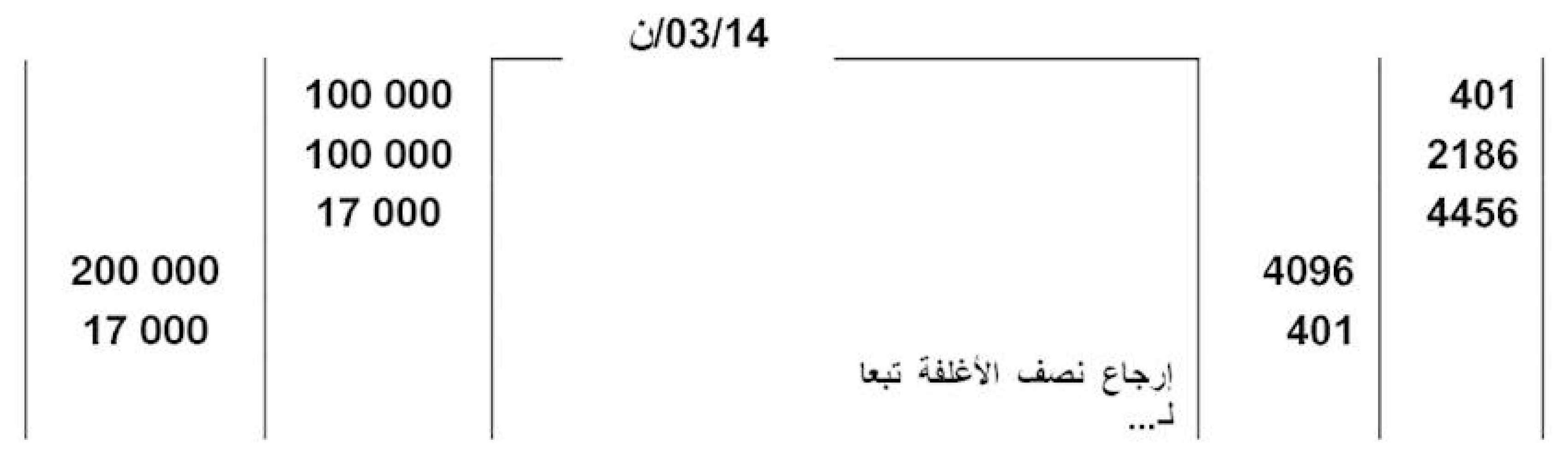
مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		02/01/ن		
380			150 000	
4456			25 500	
4096			200 000	
	401			375 500
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد... مع أغلفة مسترجعة		
		//		
30			150 000	
	380			150 000
		دخول البضاعة وفق وصل دخول رقم...		

أ- إرجاع الأغلفة كليا:



مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		03/14/ن		
401			200 000	
	4096			200 000
		إرجاع الأغلفة تبعا لـ...		

ب- إرجاع نصف الأغلفة والاحتفاظ بالنصف الآخر:



مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		03/14/ن		
401			100 000	
2186			100 000	
4456			17 000	
	4096			200 000
	401			17 000
		إرجاع نصف الأغلفة تبعا لـ...		

ت- إرجاع نصف الأغلفة وتلف النصف الآخر:

		03/14/ن		
	100 000			401
	100 000			657
200 000			4096	
		إرجاع نصف الأغلفة تبعا لـ...		

ث- تلف جميع الأغلفة:

		03/14/ن		
	200 000			657
200 000			4096	
		إثبات عبء تلف جميع الأغلفة تبعا لـ...		

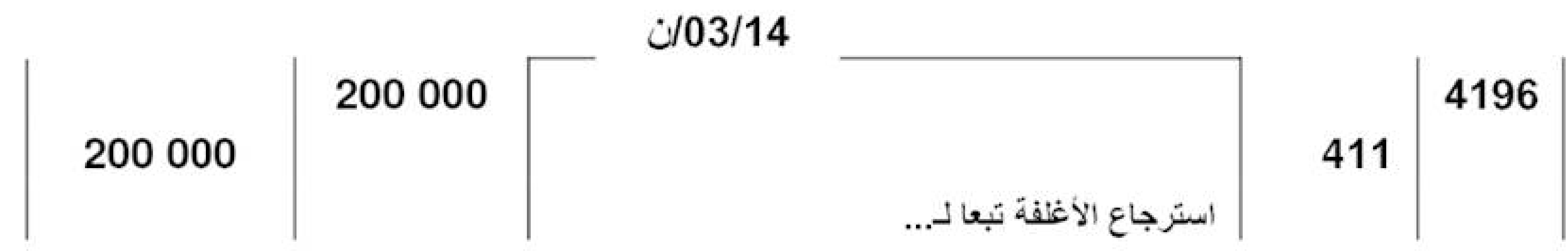
ج- الاحتفاظ بها كليا:

		03/14/ن		
	200 000			2186
	34 000			4456
200 000			4096	
34 000			401	
		الاحتفاظ بالأغلفة تبعا لـ...		

لدى المورد:

		02/01/ن		
	375 500			411
150 000			700	
25 500			4457	
200 000			4196	
		فاتورة بيع رقم... بتاريخ... الزبون... مع أغلفة مسترجعة		
		//		
	130 000			600
130 000			30	
		خروج البضاعة وفق وصل خروج رقم...		

أ- استرجاع الأغلفة كليا:



دائن	مدين	البيان	ح/دائن	ح/مدين
		03/14/ن		
	200 000			4196
200 000			411	
		استرجاع الأغلفة تبعا لـ...		

ب- استرجاع نصف الأغلفة:

دائن	مدين	البيان	ح/دائن	ح/مدين
		03/14/ن		
	200 000			4196
100 000		إيراد استرجاع الأغلفة المكفولة	708	
100 000			411	
		استرجاع نصف الأغلفة تبعا لـ...		

ت- إرجاع نصف الأغلفة وتلف النصف الآخر:

دائن	مدين	البيان	ح/دائن	ح/مدين
		03/14/ن		
	200 000			4196
100 000			411	
100 000			757	
		استرجاع نصف الأغلفة تبعا لـ...		

ث- تلف جميع الأغلفة:

دائن	مدين	البيان	ح/دائن	ح/مدين
		03/14/ن		
	200 000			4196
200 000			757	
		التنازل عن الأغلفة تبعا لـ...		
		03/14/ن		
	xxxx	الإهتلاك المتراكم		28186
	xxxx	القيمة المتبقية المتلفة		657
200 000			2186	
		إثبات عبء تلف جميع الأغلفة تبعا لـ...		

ت- التنازل عن كامل الأغلفة:

		03/14/ن		
4196			200 000	
	752			200 000
		التنازل عن الأغلفة تبعا لـ...		
		03/14/ن		
28186		الإهتلاك المتراكم	xxxx	
652		القيمة المتبقية المتلفة	xxxx	
	2186			200 000
		إثبات عبء تلف جميع الأغلفة تبعا لـ...		

تمرين: في 12/31/ن كانت وضعية المخزون قيد الإنجاز كالتالي:

الإنتاج	التكاليف المباشرة (مواد مستهلكة)	أعباء مباشرة
A	840 000	360 000
B	370 000	110 000
C	580 000	140 000
D	70 000	28 000

يستغرق إنجاز المنتجات A,B,C ثلاث سنوات وهي موجهة للبيع، في حين أن المنتوج D تستغرق صناعته 5 أشهر وموجه للاستغلال الداخلي للمؤسسة. الأعباء غير المباشرة هي في حدود 10% من تكلفة المواد المستهلكة أما أعباء الإدارة فهي 2% من التكاليف المباشرة للإنتاج. لتمويل تصنيع هذه المنتجات اقترضت المؤسسة بتاريخ 1/1/ن-1 مبلغ 000 200 1 دج يسدد بكامله على 3 أقساط خلال 3 سنوات (معدل الفائدة 16%).

المطلوب: سجل كل القيود الضرورية.

الحل:

الإنتاج	التكاليف المباشرة (مواد مستهلكة)	أعباء مباشرة	أعباء غير مباشرة	أعباء مالية	التكلفة الكلية
A	840 000	360 000	84 000	60 067,04	1 344 067,04
B	370 000	110 000	37 000	26 458,10	543 485,10
C	580 000	140 000	58 000	41 474,86	819 474,86
D	70 000	28 000	7 000	-	105 000

توزيع الأعباء المالية:

(1 200 000 − 400 000) x 16% = 128 000 دج

A: 128 000 x 840 000 / 1 790 000 = 60 067,04 دج

B: 128 000 x 370 000 / 1 790 000 = 26 458,10 دج

C: 128 000 x 580 000 / 1 790 000 = 41 474,86 دج

وقبل إجراء القيود المحاسبية نعطي لكل من هذه المنتجات أرقام للتمييز بينها (01، 02، 03، 04) على الترتيب (A, B, C, D).

القيود المحاسبية:

حساب مدين	حساب دائن	البيان	مدين	دائن
		12/31/ن		
3301			1 344 067,04	
3302			543 485,10	
3303			819 474,86	
	723	تغير المخزون الجاري		2 707 000
		دخول المنتجات نصف المصنعة إلى المخازن وفق وصل دخول رقم...		
		//		
3304			105 000	
	732	إنتاج مثبت لأصل عيني		105 000
		إثبات المنتوج نصف المصنع وفق وصل دخول رقم...		
		//		
164			400 000	
661			128 000	
	512			528 000
		تسديد القسط السنوي للقرض وذلك تبعا للإشعار المدين رقم...		

رابعا: طريقة الجرد المستمر (الدائم):

وهي متابعة حركة المخزون باستمرار، أي معرفة الأرصدة في أي تاريخ، وتتطلب هذه الطريقة ما يلي:

1- أن تكون المؤسسة على علم بكل تكاليفها؛

2- عدد وأنواع المخزونات قليل نسبيا لأن ذلك يؤدي إلى ارتفاع تكلفة عملية الجرد؛

3- قيمة المخزونات هامة جدا.

وعند تعذر توفر هذه الشروط تستعمل طريقة الجرد المتناوب أو الدوري؛ خصوصا عند عدم قدرة المؤسسة على معرفة تكاليفها باستمرار.

IV- 1 مزايا طريقة الجرد المستمر:

- مراقبة المخزونات باستمرار؛
- إعداد موازنة شهرية؛
- معرفة المخزون الباقي والأرباح المحققة في أي وقت.

والجرد المادي في هذه الحالة تأكيدي بينما في الجرد المتناوب هو ضروري.

IV- 2 ملاحظات حول الحساب 38:

1- حساب مرصد في نهاية الفترة؛

2- هو أداة من أدوات الرقابة وهي الرقابة على ورود المخزونات واستلام الفواتير؛

3- أداة تستعمل في مراقبة مدى تنفيذ برنامج التموين، فالمؤسسة لديها كل سنة خطة للإنتاج والمخزون والمشتريات، والطلبيات يمكن أن تشترى على عدة مراحل وهو ما يقودنا إلى البحث عن الكمية الاقتصادية للطلبية الواحدة؛

كلما كانت كميات المخزون كبيرة كلما زادت تكاليفها:- التأمين، التلف، النفاذ، الجرد.

IV- 3 ملاحظات حول الحساب 72:

1- يعكس التغيرات الحادثة في المخزون، ويمكن أن يظهر برصيد مدين أو دائن، ورصيده قد يختلف على حسابات صنف 3؛

2- مجموع مدين يعطينا إجمالي المخرجات للإنتاج؛

3- مجموع دائن يعكس قيمة المنتجات خلال الدورة.

إن النظام المحاسبي المالي يقر بأن تقيم المنتجات بتكلفتها الحقيقية ويمكن خلال السنة أن نلجأ بطرق أخرى لتقييم المخزونات.

وعادة ما يتم تبني تكلفة تقديرية طوال الدورة (تكلفة السنة الماضية مثلا)، على أن تقيم في نهاية الدورة تبعا لتكلفتها الحقيقية.

خامسا: المعالجة المحاسبية وفق الجرد المتناوب:

ونميز هنا بين مشتريات المخزونات والمنتجات المصنعة أو قيد التصنيع؛

V- 1 بالنسبة لمشتريات المخزونات: تتم المعالجة المحاسبية وفق نظام الجرد المتناوب لهذا الصنف من المخزونات بإتباع المراحل التالية:

المرحلة الأولى: وهي أن يتم خلال السنة المالية تسجيل فواتير الشراء فقط دون قيود الإدخال، أي؛

		تاريخ الفاتورة		
38x 4456	401	فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...	xxxx xxxx	xxxx

وبالنسبة لعمليات البيع نسجل فواتير البيع فقط؛ دون قيود الإخراج، أي؛

		تاريخ الفاتورة		
411	70x 4457	فاتورة بيع رقم... بتاريخ... الزبون...	xxxx	xxxx xxxx

المرحلة الثانية: في نهاية السنة المالية نعتبر إجمالي المشتريات مستهلك، بما في ذلك مخزون أول المدة، أي؛

		12/31/ن			
6030		تغير مخزون مشتريات البضائع		xxxx	
6031		تغير مخزون مشتريات الموادو ل		xxxx	
6032		تغير مخزون مشتريات التموينات الأخرى		xxxx	
	30				xxxx
	31				xxxx
	32				xxxx
	38x				xxxx
		استهلاك إجمالي المشتريات ومخزون أول المدة (مخ1)			

المرحلة الثالثة: في نهاية السنة المالية وبعد إجراء الجرد المادي نقيد المخزونات الباقية (مخزون آخر المدة)، وذلك كما يلي:

		12/31/ن			
30				xxxx	
31				xxxx	
32				xxxx	
	6030				xxxx
	6031				xxxx
	6032				xxxx
		إثبات مخزون آخر المدة (مخ2) تبعا لـ...			

V– 2 بالنسبة للمنتجات المصنعة أو قيد التصنيع: تتم المعالجة المحاسبية وفق نظام الجرد المتناوب لهذا الصنف من المنتجات بإتباع المراحل التالية:

المرحلة الأولى: أثناء السنة المالية لا تسجل أية كتابة خصوصية في الصنف 3 (العناصر الضرورية للإنتاج تسجل في حسابات الأعباء حسب الطبيعة)؛

المرحلة الثانية: في نهاية السنة المالية نعتبر مخزون أول المدة مستهلك، وذلك وفق القيد التالي:

		12/31/ن		
723			xxxx	
724			xxxx	
	33x			xxxx
	35x			xxxx
		استهلاك مخزون أول المدة (مخ1)		

المرحلة الثالثة: في نهاية السنة المالية وبعد إجراء الجرد المادي نقيد مخزون آخر المدة، وذلك كما يلي:

		12/31/ن		
33x			xxxx	
35x			xxxx	
	723			xxxx
	724			xxxx
		إثبات مخزون آخر المدة (مخ2) تبعا لـ...		

مثال: قامت مؤسسة تجارية بعمليات الشراء والبيع خلال السنة (ن) وكانت كالآتي:

في 2/1 مشتريات سلع: 3500 وحدة

في 5/3 مبيعات سلع: 2500 وحدة

في 7/4 مشتريات سلع: 2200 وحدة

في 9/5 مشتريات سلع: 500 وحدة

في 11/6 مبيعات سلع: 2800 وحدة

بافتراض أن أسعار الشراء والبيع ثابتة وهي على التوالي: 13 و 19 دج/و، ومعدل الرسم على القيمة المضافة هو: 17%، وأن عمليات الشراء والبيع هي على الحساب.

المطلوب: سجل العمليات السابقة باستخدام نظام الجرد المتناوب (الدوري).

الحل:

		02/01/ن		
380			45 500	
4456			7 735	
	401			53 235
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		
		05/03/ن		
411			55 575	
	700			47 500
	4457			8 075
		فاتورة بيع رقم... بتاريخ... الزبون...		
		07/04/ن		
380			28 600	
4456			4 862	
	401			33 462
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		
		09/05/ن		
380			6 500	
4456			1 105	
	401			7 605
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		
		11/06/ن		
411			62 244	
	700			53 200
	4457			9 044
		فاتورة بيع رقم... بتاريخ... الزبون...		
		12/31/ن		
6030			80 600	
	380			80 600
		إجمالي المشتريات مستهلك		
		//		
30			11 700	
	6030			11 700
		إثبات باقي المشتريات (مخ 2)		

سادسا: تقييم مخزونات نهاية الدورة:

في نهاية الدورة من الضروري إجراء تقييم للمخزونات في إطار عمليات الجرد كباقي العناصر المشكلة لذمة المؤسسة، للتمكن من إقفال وتقديم الحسابات السنوية.

VI-1 القواعد العامة للتقييم: تقيم المخزونات عند الجرد تبعا لقيمتها الحالية في نهاية الدورة؛ تعرف القيمة الحالية بالسعر الممكن أن يقدمه مشتري محتمل للمؤسسة في حالة ومكان تواجد الأصل. ويجب أن نقيم وفق حالة المؤسسة ذلك أنه عادة عند إقفال الحسابات فإن الفرضية القائمة هي القابلية الاقتصادية لاستمرار النشاط. ويجب أن تحدد هذه القيمة تبعا لآفاق البيع، أثر المودة مثلا أو ضرورة صرف جزء من المخزون.

VI-1-1 تحديد القيمة الحالية: كل مؤسسة حرة في تحديد طرق تقييم المخزون عند الجرد تبعا لخصوصيات نشاطها، غير أنه يمكننا الإشارة إلى ما يلي فيما يتعلق بأصناف المخزون التالية:

أ- المخزونات التامة الصنع (ح/35x) والبضائع (ح/30): تعتمد القيمة الحالية عند الجرد كقيمة لهذا الصنف من المخزون والقيمة الحالية هي قيمة تحققها الصافية أي بعد إنقاص كل مصاريف التوزيع الضروري تحملها من طرف المؤسسة وبالتالي فهي تشمل الربح الممكن تحقيقه عند البيع.

مثال: تكلفة شراء بضائع هي 800 دج (HT) والقيمة البيعية عند الجرد هي 1 200دج (HT) مصاريف توزيعها 180دج (HT) القيمة الحالية عند الجرد = 1 200 - 180 = 1 020دج

ب- المنتجات قيد الإنجاز: تضم الإنتاج الجاري إنجازه (ح/331) والأشغال الجاري إنجازها (ح/335) ودراسات جاري إنجازها (ح/341) وتأدية

خدمات جاري إنجازها (ح/345)؛ القيمة الحالية لهذا الصنف من المخزونات هي سعر البيع منقوص منه كل تكاليف الإنتاج المتبقية ومصاريف التوزيع المقدرة.

ج- المواد الأولية (ح/31) والتموينات الأخرى (ح/32): تقيم وفق قيمة تحصيلها الصافية أو القيمة التعويضية (الاستبدالية لها) أي سعر الشراء في السوق مضاف إليه المصاريف الملحقة (نقل، شحن، تفريغ، تأمين، ...).

VI-1-2 أثر توقعات البيع: في بعض الحالات يقود توقعات البيع إلى تخفيض في القيمة عند الجرد بفعل انخفاض في الأسعار أو صعوبات في تسويق عناصر قديمة أو متجاوزة مثلا.

الانخفاض المتوقع في أسعار البيع: إن العناصر التي يتوقع أن سعر بيعها أقل من سعر البيع الحالي للمخزون كحالة بيع مخزون مودة والتي يتم عادة تخفيض سعرها خلال الدورة المقبلة فإن القيمة الحالية تقدر انطلاقا من السعر المخفض منقوص منه مصاريف التوزيع.

مثال: مؤسسة تملك في مخزونها 20 وحدة من الملابس

سعر الشراء = 400 دج (HT)

سعر البيع = 900 دج (HT)

في نهاية الدورة يظهر أن 90 % من هذا المخزون ضروري بيعه بسعر يصل إلى 50 % من سعر البيع العادي.

مصاريف التوزيع تمثل 15 % من سعر البيع العادي.

المطلوب: حساب القيمة الحالية.

سعر البيع الحالي: 900 x 50 % = 450 دج

مصاريف التوزيع: 900 x 15 % = 135 دج

سعر الوحدة هو: 315 دج

عدد الوحدات المقرر بيعها: 20 x 90 % = 18 وحدة

ومنه: القيمة الحالية = 315 x 18 = 5 670 دج

أما: سعر شرائها = 400 x 18 = 7 200 دج

ملاحظة: لا نثبت خسائر قيمة لمخزونات ولو كانت قيمتها أقل من تكاليف شرائها أو تكاليف إنتاجها، إذا كانت هذه العناصر موضوع عقد بيع أكيد سيتم تنفيذه لاحقا وأن السعر المتفق عليه يغطي كل التكاليف وباقي المصاريف التي سيتم تحملها.

مثال: منتوج قيمته المحاسبية 1 000 دج، وقيمته عند الجرد 900 دج، كان من المفروض أن تشكل له خسائر قيمة بـ 100 دج فإذا كان هذا المنتوج موضوع عقد بيع أكيد بسعر مقداره 1 200 دج نحتفظ بالقيمة 1 000 دج كقيمة جردية له.

VI-2 القيود المحاسبية المتعلقة بالجرد: إن المؤسسة التي تعتمد نظام الجرد المستمر محاسبتها تظهر في كل لحظة قيم المخزون في حين إذا اعتمدت نظام الجرد المتناوب فمن الضروري انتظار نهاية السنة لتسجيل قيود المخزون وهذا تبعا لتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج لكن وقبل إقفال الحسابات وتطبيقا لمبادىء (ن م م)؛ إذا كانت قيم المخزون في نهاية الدورة أقل من تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج الفعلي يتوجب على المؤسسة تشكيل خسائر لقيم المخزون، كما أن القانون التجاري يجعل من تشكيلها إجباريا.

وذلك بجعل ح/685: مخصصات خسائر قيمة المخزونات مدينا وح/39x تدني قيم المخزون دائنا، على أن يتم نهاية كل سنة مراجعة هذا التخصيص للخسائر إما بالزيادة أو بالنقصان أو باسترجاعها وذلك بحسب الحالة، وقيد الاسترجاع هو كما يلي:

			12/31/ن		
39x				xxxx	
	785	استرجاع خسائر قيم المخزون إلغاء مؤونة تدني قيم المخزون			xxxx

مثال 1: أعطت عملية الجرد بتاريخ 12/31/ن القيم الآتية:

المخزون	تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج	سعر الشراء أو سعر البيع	مصاريف الشراء أو مصاريف التوزيع	القيمة الحالية
بضائع	65 000	110 000	5 000	105 000
مواد ولوازم	88 000	89 000	7 000	96 000
منتجات تامة	730 000	710 000	70 000	640 000

في السنة الموالية (ن+1) وبتاريخ 02/03 تم بيع المنتجات التامة بمبلغ 850 000دج.

المطلوب: سجل القيود اللازمة.

الحل:

			12/31/ن		
685				90 000	
	395	تشكيل مؤونة تدني قيم المنتجات التامة			90 000
			12/31/ن+1		
395				90 000	
	785	إلغاء مؤونة تدني قيم المنتجات التامة			90 000

مثال 2: تملك شركة ضمن مخزون المنتجات التامة 3000 وحدة، مع العلم أن تكلفة إنتاجها هي: 800دج/ للوحدة، ومصاريف التوزيع هي: 50 ج/ للوحدة، وسعر بيعها العادي هو 200 1دج/ للوحدة.

ونظرا للظروف الصعبة والمنافسة الشديدة التي تواجهها الشركة لتصريف منتجاتها، فهي تتوقع انخفاض في سعر البيع لنصف مخزونها بمقدار 40 %

المطلوب: حدد قيمة المؤونة، وسجل ذلك محاسبيا.

الحل:

سعر البيع الحالي = 200 1 x 60 % = 720دج

مصاريف التوزيع = 50دج

سعر الوحدة = 670دج

عدد الوحدات المقرر بيعها: 3000 x 50 % = 1500 وحدة

ومنه: القيمة الحالية = 1500 x 670 = 000 005 1 دج

أما: تكلفة إنتاجها = 800 x 1500 = 000 200 1 دج

إذن: قيمة الخسارة المحتملة (المؤونة) = 000 200 1 - 000 005 1

= 000 195دج

		31/12/ن		
685				195 000
	395	تشكيل مؤونة تدني قيمة المنتجات التامة		195 000

VI- 3 العمليات مع الخارج:

VI - 3 - 1 معالجة فروقات الصرف في الشراء والمخزون: يمكن لمؤسسة أثناء تعاملها مع الخارج، شراء و/أو بيع بضائع، مواد ومنتجات تامة أو نصف مصنعة. فالمشتريات نعتبرها واردات، والمبيعات صادرات.

هذه العمليات تتم بالعملة الصعبة (دولار، أورو، جنيه إسترليني، ين ياباني،...) وتقيد محاسبيا بالدينار الجزائري بسعر صرف تاريخ الشراء؛ تسويتها (تسديد أم تحصيل) يمكن أن تكون مباشرة أم بالآجل.

عندما تكون التسوية بالآجل يمكن أن تظهر فروقات في الصرف في الديون الموافقة لها سواء عند التسديد أو عند التحصيل أو عند تقييم الديون أو الحقوق نهاية الدورة؛ فالمؤسسة في هذه الحالة تحقق ربح صرف أو خسارة صرف حسب الوضعية؛ حتى أن المعالجة المحاسبية ليست نفسها.

إذا كيف يتم معالجة هذه الفروقات؟

نقيم المشتريات والمخزونات بسعر صرف تاريخ الشراء:

مثال: بافتراض عدم وجود مخزون ابتدائي تمت العمليات التالية:

شراء في 07/01: 3 وحدات من المنتوج x بمبلغ 000 1 € للوحدة

شراء في 10/01: 4 وحدات بمبلغ 000 1 € للوحدة

بيع في 10/15: 4 وحدات بمبلغ 000 90 دج للوحدة

شراء في 11/20: 3 وحدات بمبلغ 000 1 € للوحدة

التسديد بعد 60 يوم.

TVA: 17%.

تطور سعر صرف اليورو كما يلي:

01/01: 70,950 دج	11/01: 72,150 دج
07/01: 71,400 دج	11/20: 72,095 دج
08/01: 72,150 دج	12/01: 72,095 دج
09/01: 72,150 دج	12/20: 72,230 دج
10/01: 72,200 دج	12/31: 72,230 دج

سجل القيود اللازمة، مع افتراض أن طريقة الإخراج هي FIFO

الحل:

		ن/07/01		
380			214 200	
4456			36 414	
	401			214 200
	4457			36 414
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		
		//		
30			214 200	
	380			214 200
		وصل دخول رقم...		
		ن/09/01		
401			214 200	
666			2 250	
	512			216 450
		تسديد مشتريات 07/01 تبعا للإشعار المدين رقم...		
		ن/10/01		
380			288 800	
4456			49 096	
	401			288 800
	4457			49 096
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		

		//		
30			288 800	
	380			288 800
		وصل دخول رقم...		
		ن/10/15		
411			360 000	
	700			360 000
	4457			61 200
		فاتورة بيع رقم... بتاريخ... الزبون...		
		//		
600			286 400	
	30			286 400
		وصل خروج رقم...		
		ن/11/20		
380			216 285	
4456			36 768,45	
	401			216 285
	4457			36 768,45
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		
		//		
30			216 285	
	380	وصل دخول رقم...		216 285
		ن/12/01		
401			288 800	
	512			288 380
	766			420
		تسديد مشتريات 10/01 تبعا للإشعار المدين رقم...		
		ن/12/31		
6868			405	
	481			405
		تشكيل مؤونة خسائر سعر الصرف		

سابعا: معالجة بعض الحالات الخاصة:

1/ ح/607: مشتريات غير قابلة للتخزين من المواد واللوازم: عند اقتناء أيا من العناصر غير القابلة للتخزين من المواد واللوازم لا يتم إدراجها ضمن أحد حسابات الصنف 3 بل تعتبر كمواد مستهلكة ويتم إدراجها ضمن ح/607.

ويسجل محاسبيا كما يلي:

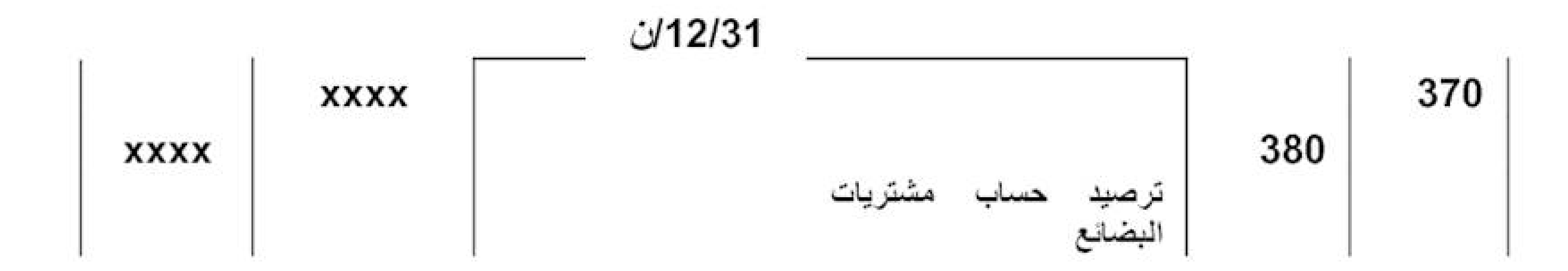
		تاريخ العملية		
607			xxxx	
4456			xxxx	
	401			xxxx
		فاتورة شراء رقم... بتاريخ... المورد...		

2/ ح/36: مخزونات متأتية من التثبيتات: يحدث أن تقرر المؤسسة استبعاد عنصر التثبيت ما من الخدمة، وبعد فترة يمكنها أن تحتاج إليه في هذه الحالة وتبعا للغرض من احتياجه فإنها تدرجه ضمن حسابه الأصلي أي تعتبره تثبيت (هذا إذا أرجعته للخدمة)، أما إذا كان الغرض من استرجاعه هو بيعه فإنها في هذه الحالة لا تعتبره تثبيت بل يعتبر عنصر مخزون ومنه يدرج في حساب خاص هو ح/36؛ كما ندرج ضمنه بقايا التثبيتات الناتجة عن المشاريع والورشات؛ حيث يتم جعل ح/36 مدينا بدينار رمزي بدائنية ح/757: إيرادات استثنائية عن التسيير الجاري، وذلك كما يلي:

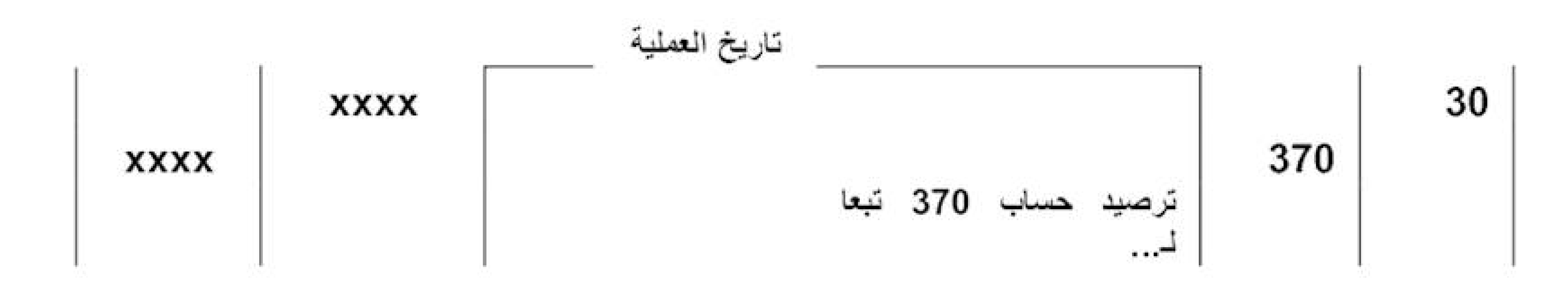
		تاريخ العملية		
36			xxxx	
	757			xxxx
		استرجاع العناصر... تبعا لـ...		

3/ ح/37x: مخزونات بالخارج: إن هذه المخزونات قد تكون بطريقها إلى مخازن المؤسسة، كما قد تكون لدى مستودعات الغير، فكل منها لديه معالجة خاصة، وذلك كالآتي:

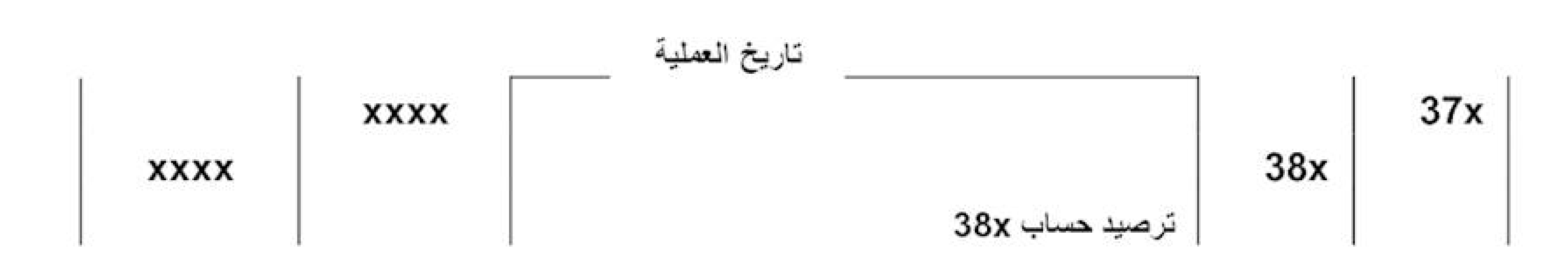
أ- مخزونات بطريقها إلى مخازن المؤسسة: عند إقفال الحسابات بنهاية السنة يحدث وأن هناك مشتريات لم تصل بعد إلى مخازن المؤسسة، في هذه الحالة وبغية ترصيد حساب المشتريات المعني (حـ/38x) يتم جعل حـ/37x مدينا بدائنية حساب المشتريات المعني. وعند دخول المخزون المعني (حـ/30، حـ/31، حـ/32) يتم جعل حسابه مدينا بترصيد حساب حـ/37x بجعله دائنا، نأخذ كمثال بضاعة (حـ/30) وذلك كما يلي:



عند الدخول إلى المخازن نسجل القيد التالي:



ب- مخزونات لدى مستودعات الغير: يحدث أن تشتري مؤسسة مشتريات لكنها تبقى بمخازن مورديها على أن يتم تسليمها مباشرة لزبائنها عند بيعها لهم، وذلك من أجل أن توفر على نفسها أعباء الشحن والنقل وما إلى ذلك؛ عند الإقفال يتم جعل القيد التالي:



وعند إثبات عملية البيع نجعل القيود التالية:

	xxxx	تاريخ العملية		60x
xxxx			37x	
		ترصيد حساب 37x تبعا لـوصل التسليم رقم...		
		تاريخ العملية		
	xxxx			411
xxxx			70x	
xxxx			4457	
		فاتورة البيع رقم... بتاريخ... الزبون...		

4/ في حالة تلف أي صنف من المخزون وذلك لأي سبب من الأسباب، يتم جعل حـ/657: أعباء استثنائية للتسيير الجاري مدينا بدائنية حساب المخزون المعني وذلك كما يلي:

	xxxx	تاريخ العملية		657
xxxx			3x	
		نقصان حساب المخزون ... تبعا لـ...		

5/ فاتورة تخفيض لسنوات سابقة: يحدث أن يتم استلام فاتورة تخفيض متضمنة تخفيض تجاري تتعلق بسنة أو سنوات سابقة، إذا هذا التخفيض يعتبر بالنسبة للزبون كنواتج تدرج ضمن حـ/757: إيرادات استثنائية عن التسيير الجاري، وبالنسبة للمورد يعتبر كأعباء تدرج ضمن حـ/657: أعباء استثنائية عن التسيير الجاري، وذلك كما يلي:

أ – بالنسبة للزبون:

	xxxx	تاريخ العملية		401
xxxx			757	
xxxx			4456	
		فاتورة إشعار رقم... بتاريخ... للمورد...		

ب – بالنسبة للمورد:

		تاريخ العملية		
657			xxxx	
4457			xxxx	
	411	فاتورة إشعار رقم... بتاريخ... للزبون...		xxxx

6/ فواتير لم تستلم بعد: عند إقفال الحسابات بنهاية السنة يحدث وأن هناك مشتريات لم تصل فواتيرها بعد، في هذه الحالة يتم جعل حساب المشتريات المعني مدينا بدائنية حـ/408: موردون: فواتير قيد الاستلام، وعند استلام الفاتورة خلال الدورة ن+1 يتم ترصيده بجعله مدينا بدائنية حساب المورد المعني، وذلك كما يلي:

		12/31/ن		
38x			xxxx	
4456				
	408	ترصيد حساب المشتريات...		xxxx
		تاريخ العملية (خلال ن+1)		
408			xxxx	
	401	ترصيد حساب 408 تبعا للفاتورة رقم... بتاريخ... المورد...		xxxx

7/ فواتير قيد الإرسال (إيرادات لم تفوتر بعد): عند إقفال الحسابات بنهاية السنة يحدث وأن هناك مبيعات لم ترسل فواتيرها بعد، في هذه الحالة يتم جعل حـ/418: فواتير قيد الإعداد مدينا، بدائنية حساب المبيعات المعني وعند إرسال الفاتورة خلال الدورة ن+1 يتم ترصيده بجعله دائنا بمدينية حساب الزبون المعني، وذلك كما يلي:

ح/مدين	ح/دائن	البيان	مدين	دائن
		12/31/ن		
418			xxxx	
	70x			xxxx
	4457			
		إثبات حساب المبيعات...		
		تاريخ العملية (خلال ن+1)		
411			xxxx	
	418			xxxx
		ترصيد حساب 418 تبعا للفاتورة رقم... بتاريخ... الزبون...		

ثامنا: الجرد المادي للمخزونات:

يستحسن أن يجرى الجرد في المؤسسات متعددة الأصناف قبل 2 إلى 3 أشهر من نهاية الدورة ومن الضروري أن تشمل مذكرة الجرد:

1- الهدف من الجرد، أهميته وتاريخه؛

2- تعيين المصالح حيث يجرى الجرد؛

3- المخزونات التي سيجرى جردها والتي لا يجرى جردها؛

4- أسماء الأشخاص المكلفين بالجرد ومهامهم (لإعطاء معلومات صحيحة ودقيقة)؛

5- الوثائق المستعملة في الجرد ويوصى أن تكون مرقمة سلفا؛

6- طرق الحساب (الحساب المضاعف)؛

7- عمليات المراقبة ضروري إجراؤها للتأكد من جرد جميع العناصر؛

8- الاحتياطات الواجب إجراؤها فورا قبل وبعد الجرد للتمكن من تتبع حركات المخزون المحاسبية؛

9- ضرورة الإشارة داخل مذكرة الجرد إلى العناصر المستعملة أو القديمة أو بطيئة الدوران.

ومن ضمن الطرق الأكثر استعمالا طريقة العد المضاعف (Comptée Double CD) باستعمال قصاصات (توضع هذه الأخيرة) فوق كل عنصر من المخزون قصاصة مرقمة تحوي 3 أجزاء كل منها مرقم، الفريق الأول يعد ثم يسجل فوق الجزء الأول الكمية التي تم عدها و يأخذ الجزء رقم 1، يمر الفريق الثاني ليتأكد من المعلومات الواردة فوق البضاعة ويسجل الكمية التي تم عدها و يأخذ الجزء رقم 2؛ نقارن نتائج العدين وفي حالة وجود فرق في نتائج العدين نقوم بعد ثالث كحاكم.

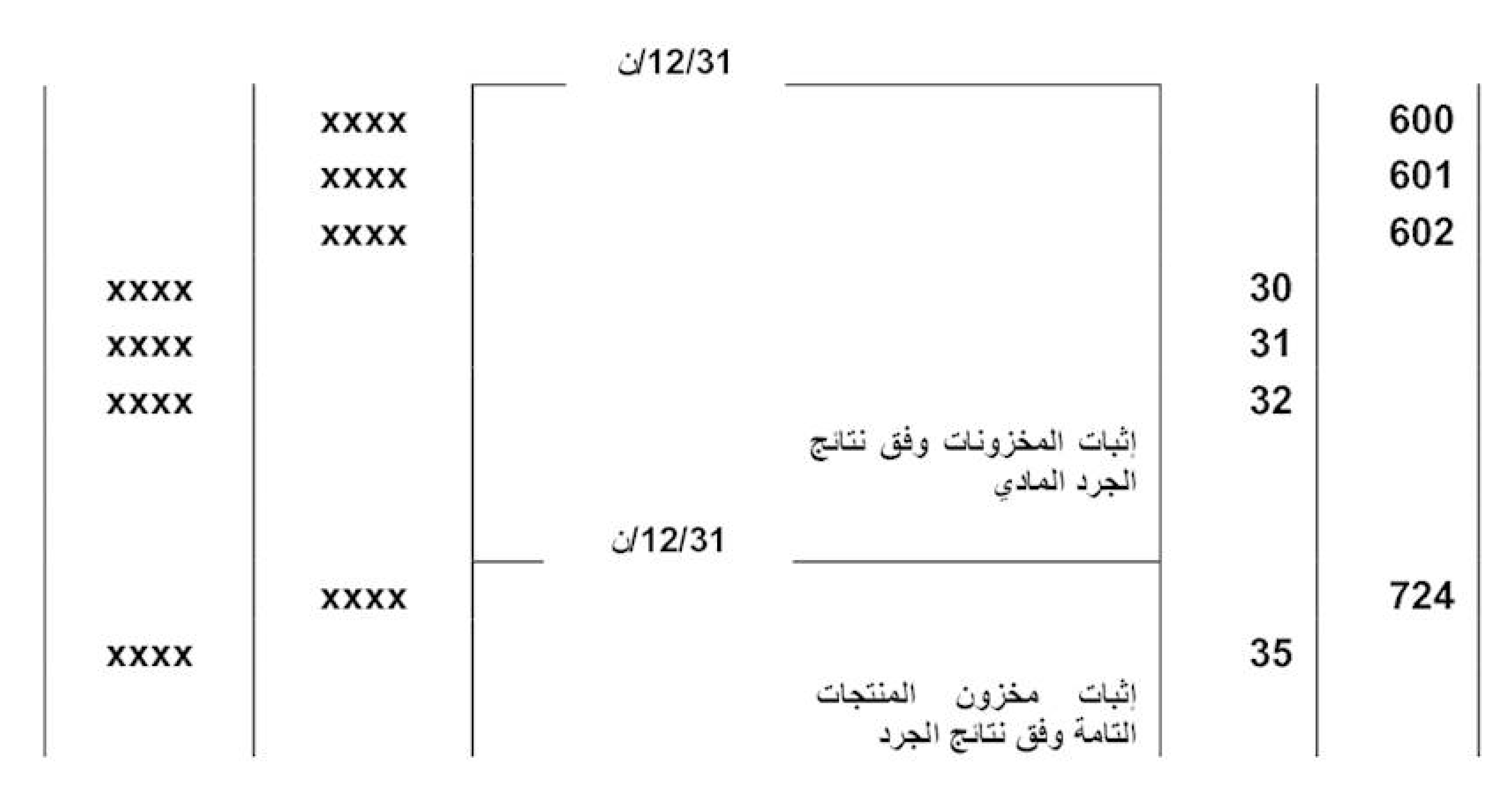
وبعد الانتهاء من عملية الجرد، فإنه يتم إثبات قيم المخزونات بناءا على نتائج الجرد المادي، وذلك كالآتي:

- إذا كانت الفوارق مبررة وينظر لها أنها عادية، تثبت في مقابل الحسابات: 600، 601، 602 أو 724.

الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي

		12/31/ن		
30			xxxx	
31			xxxx	
32			xxxx	
	600			xxxx
	601			xxxx
	602			xxxx
		إثبات المخزونات وفق نتائج الجرد المادي		
		12/31/ن		
35			xxxx	
	724			xxxx
		إثبات مخزون المنتجات التامة وفق نتائج الجرد المادي		

الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي



ح/ مدين	ح/ دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
		12/31/ن		
600			xxxx	
601			xxxx	
602			xxxx	
	30			xxxx
	31			xxxx
	32			xxxx
		إثبات المخزونات وفق نتائج الجرد المادي		
		12/31/ن		
724			xxxx	
	35			xxxx
		إثبات مخزون المنتجات التامة وفق نتائج الجرد		

- إذا كانت الفوارق غير مبررة، تثبت في مقابل الحسابين: 657: أعباء استثنائية للتسيير الجاري، 757: إيرادات استثنائية للتسيير الجاري.

الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي

ح/ مدين	ح/ دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
		12/31/ن		
30			xxxx	
31			xxxx	
32			xxxx	
35				
	757			xxxx
		إثبات المخزونات وفق نتائج الجرد المادي		

الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي

		12/31/ن		
657			xxxx	
	30		xxxx	
	31		xxxx	
	32			
	35			xxxx
		إثبات المخزونات وفق نتائج الجرد المادي		

ملاحظة:

1- قطع الغيار القابلة للاسترجاع التي يخصها إصلاحات يجب أن تكون محل متابعة وجرد (خارج المحاسبة، ماديا).

2- فصل المهام: في المؤسسات ذات الحجم الهام يستحسن فصل المهام التالية:

- الشراء - الاستلام - التخزين - الدفع - الإرسال - المحاسبة
- تسجيل نتائج الجرد.

3- إجراءات تسيير إداري جيد للمخزونات:

أ - المخرجات من المخزون أو المباعة تتم بعد إعداد ترخيص مناسب؛

ب- المخزون محمي بطريقة كافية ضد الخسائر الناجمة عن التبذير أو الاستعمال غير المرخص وضد باقي الأخطار؛

ج- اتخاذ الإجراءات الكفيلة بتسهيل تعيين وتصنيف عناصر المخزون؛

د- جعل مسؤولي المخازن يتحملون المسؤولية كاملة في أي نقص على مستوى المخازن؛

هـ- متابعة دورية للقيم التي تم بها تأمين المخزونات.

دراسة حسابات رؤوس الأموال

أولا: الحساب 101: رأس المال الصادر:

يمثل مجموع المساهمات العينية والنقدية التي يقدمها الشركاء عند تكوين الشركة، حيث نجده لا يقل عن القيمة القانونية المنصوص عليها في قانون إنشاء الشركة.

I- النظام القانوني الخاص برأس المال:

يحدد القانون التجاري حد أدنى لرأس المال في حالة SARL بـ 000 100 دج والقيمة الأدنى للسهم بـ 000 1 دج للسهم (المادة 566 من القانون التجاري).

أما في شركات المساهمة SPA الحد الأدنى لرأس المال هو 000 000 1دج والسهم بـ 100دج (إذا لجأت الشركة إلى التأسيس المغلق). أما إذا لجأت إلى الاكتتاب العام فيجب ألا يقل رأس مالها عن 000 000 5دج (المادة 592 من القانون التجاري).

وعليه يقسم رأس مال الشركة إلى حصص متساوية القيمة تسمى كل منها سهم.

رأس المال = الحصص الاجتماعية (الأسهم) × قيمة السهم.

ويمكن التمييز بين القيم التالية للسهم:

- **القيمة الاسمية للسهم:** وهي قيمة السهم عند الإنشاء الواردة في القانون الأساسي.
- **القيمة الدفترية للسهم:** وتساوي إلى: (مجموع الأصول - الديون) / عدد الأسهم.

- **القيمة الحقيقية للسهم:** تساوي إلى القيمة الحقيقية للشركة وتساوي إلى: (مجموع الأصول المعدلة – الديون) ÷ عدد الأسهم
- **القيمة السوقية للسهم:** وتحدد في بورصة الأوراق المالية (وإذا لم تكن مسعرة في البورصة فقيمتها البيعية المحتملة).
- **قيمة التصفية للسهم:** وهي القيمة عند بيع أو تصفية الشركة؛ وتساوي نتيجة التصفية على عدد الأسهم.

وعليه عند تأسيس الشركة يكون القيد التالي:

		تاريخ الإنشاء		
512			xxxx	
	101			xxxx
		القيد التأسيسي		

يحدث أن يمر زمن بين تأسيس الشركة والتقديم الفعلي للمساهمات، القيود المحاسبية في هذه الحالة تكون كالتالي:

- مرحلة التعاقد من خلال الوعود المقدمة في العقد التأسيسي للشركة:

		تاريخ التعهد		
4561x		مساهمات عينية	xxxx	
4565x		مساهمات نقدية	xxxx	
	109	رأس المال المكتتب غير المدفوع		xxxx
		تعهد بالدفع		

- مرحلة الوفاء بالوعد المسجل في العقد التأسيسي للشركة:

		تاريخ تنفيذ التعهد		
5،4،3،2			xxxx	
	4561x			xxxx
	4565x			xxxx
		تنفيذ التعهد		
		//		
109			xxxx	
	101			xxxx
		تنفيذ التعهد		

في حالة المساهمات العينية يعين خبير مختص من طرف المحكمة (المادة 568 ق ت) لتقييم هذه المساهمات العينية للشركاء.

II– التغيير من رأس المال:

II– 1 حالة الزيادة في رأس المال: يمكن أن ترفع مؤسسة من رأس مالها وذلك عن طريق الأشكال التالية:

1- مساهمات جديدة (نقدية أو عينية)؛

2- عن طريق ضم الاحتياطات؛

3- عن طريق ضم الأرباح؛

4- عن طريق ضم علاوات الإصدار؛

5- عن طريق المقاصة مع ديون معينة المقدار ومستحقة الأداء من الشركة.

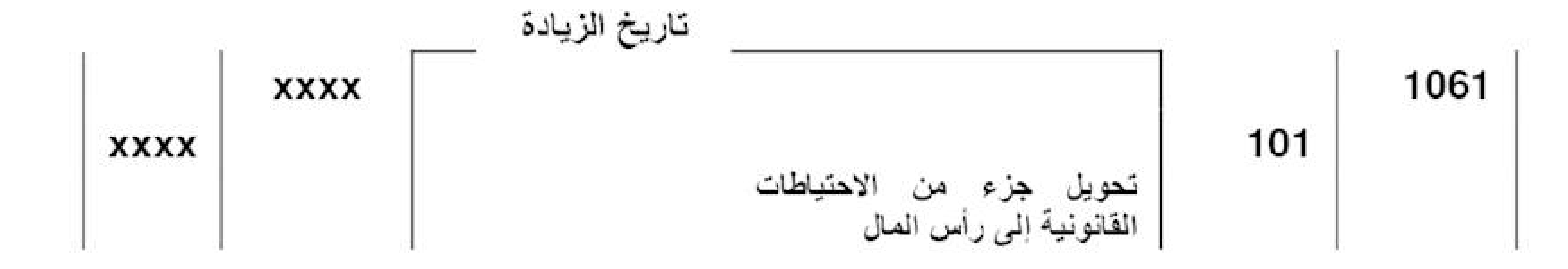
الطريقة الأولى هي الوحيدة التي تمكن المؤسسة من موارد جديدة؛ كما نشير بأنه يجب أن يسدد رأس المال بكامله قبل القيام بأي إصدار لأسهم جديدة واجبة التسديد نقدا تحت طائلة بطلان العملية (المادة 693 ق ت).

II-1 -1 المعالجة المحاسبية:

1/ المعالجة المحاسبية للشكل الأول: بالنسبة للشكل الأول للزيادة يعالج بنفس المعالجة السابقة.

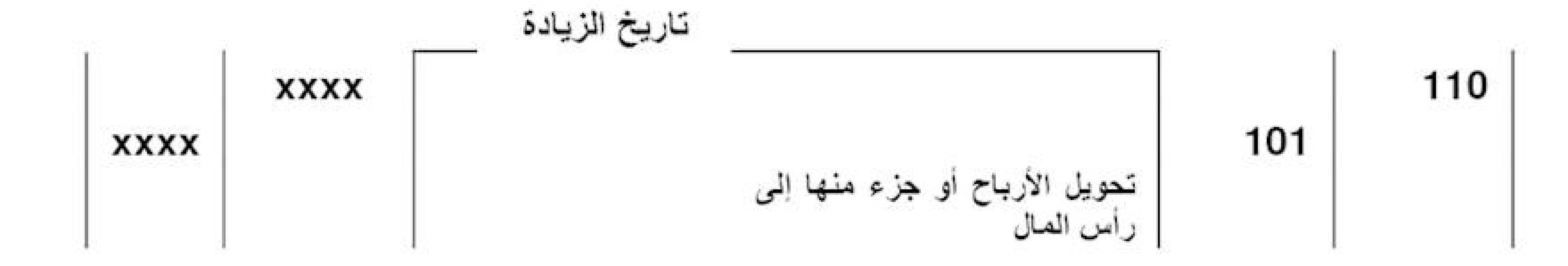
		تاريخ التعهد		
4561x			xxxx	
4565x			xxxx	
	101			xxxx
		تعهد بالدفع		
		تاريخ تنفيذ التعهد		
5،4،3،2			xxxx	
	4561x			xxxx
	4565x			xxxx
		تنفيذ التعهد		

2/ المعالجة المحاسبية للشكل الثاني:



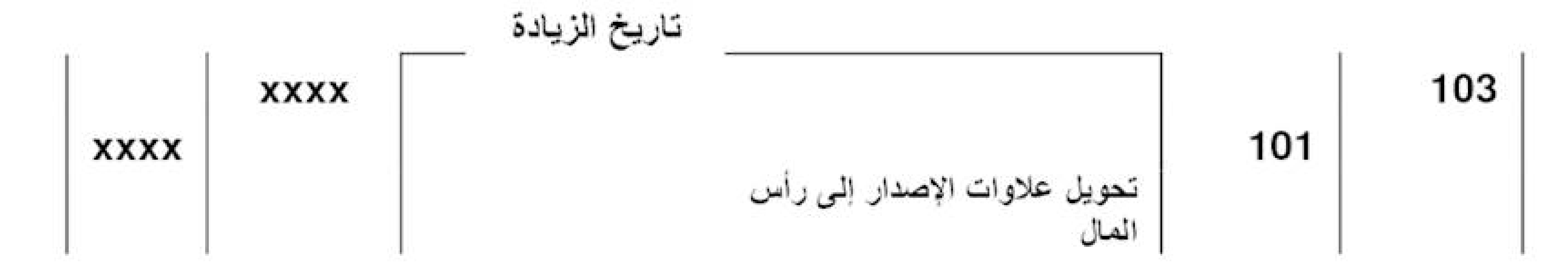
		تاريخ الزيادة		
1061			xxxx	
	101			xxxx
		تحويل جزء من الاحتياطات القانونية إلى رأس المال		

3/ المعالجة المحاسبية للشكل الثالث:



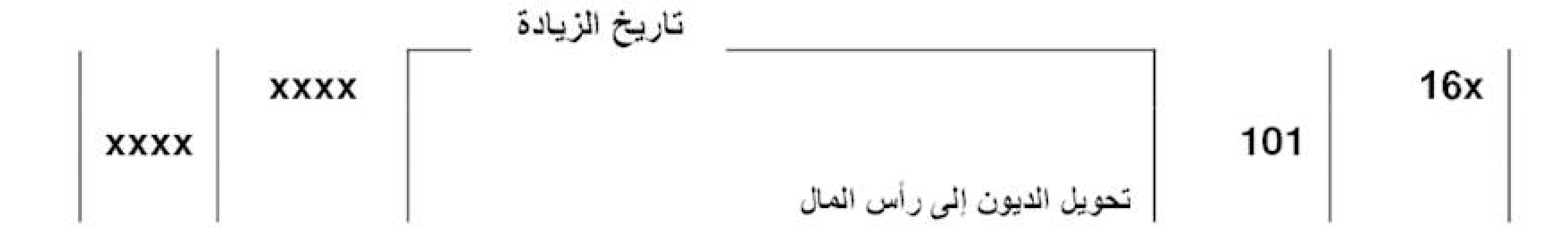
		تاريخ الزيادة		
110			xxxx	
	101			xxxx
		تحويل الأرباح أو جزء منها إلى رأس المال		

4/ المعالجة المحاسبية للشكل الرابع:



		تاريخ الزيادة		
103			xxxx	
	101			xxxx
		تحويل علاوات الإصدار إلى رأس المال		

5/ المعالجة المحاسبية للشكل الخامس:



		تاريخ الزيادة		
16x			xxxx	
	101			xxxx
		تحويل الديون إلى رأس المال		

II- 2 حالة التخفيض من رأس المال:

1/ حالة وجود خسائر لن تتمكن المؤسسة من تغطيتها عن طريق الأرباح والاحتياطات؛ نعالجها محاسبيا وفق القيد التالي:

		تاريخ التخفيض		
101			xxxx	
	110			xxxx
		تغطية خسائر		

2/ حالة أموال فائضة (تكلفة الفرصة البديلة) يعاد جزء من رأس المال إلى أصحابه نعالجها محاسبيا كما يلي:

		تاريخ التخفيض		
101			xxxx	
	4567	شركاء- رأس مال يسترد		xxxx
		تخفيض رأس المال		
		تاريخ التنفيذ		
4567			xxxx	
	512			xxxx
		تنفيذ قرار التخفيض		

التمييز بين السند والسهم:

1- السهم حصة من رأس المال، بينما السند قرض للشركة (دين)؛

2- حامل السهم مساهم في الشركة بينما حامل السند دائن للشركة؛

3- يحصل حامل السهم على ربح بينما حامل السند يتحصل على فائدة، وعليه فإن حامل السند بغض النظر على النتيجة يحصل على فائدة تسجل على المؤسسة كعبء، وتطرح قبل حساب النتيجة، بينما عائد السهم يعتبر جزء من النتيجة ولا يمثل عبء في الربح المحصل عليه بل هو توزيع بعد تحديد النتيجة؛

4- السند له أجل محدد بينما السهم لا أجل له، إلا عند انقطاع (توقف) الشركة؛

5- في حالة التصفية يعتبر صاحب السند أولى من صاحب السهم.

ثانيا: الحساب 101: أموال الاستغلال:

يمثل قيمة العناصر التي وضعها المستغل تحت تصرف المؤسسة عند تأسيسها، كما يستقبل في نهاية كل سنة رصيد الحساب 108 (حساب المستغل) ورصيد الحساب 12 (النتيجة الصافية للدورة).

القيد التأسيسي:

		تاريخ الإنشاء		
5،4،3،2			xxxx	
	101			xxxx
		قيد إنشاء المؤسسة الفردية		

ثالثا: الحساب 108: حساب المستغل:

يسجل فيه كل عمليات السحب أو الإيداع التي يقوم بها صاحب المؤسسة خلال الدورة ويكون مدينا خلال السحب، ودائنا عند الإيداع، ويرصد في الحساب 101: أموال الاستغلال، نهاية كل دورة.

مثال: بدأ علي ممارسة أعماله التجارية برأس مال قدره 000 100 دج تم إيداعه في حسابه البنكي في 03/09/ن، كما قام خلال السنة بالعمليات التالية لحسابه الخاص:

04/01 قام بسحب بضاعة بقيمة 000 5 دج

07/30 أودع في صندوق المؤسسة مبلغ 000 15 دج

11/08 سحب من البنك 000 6 دج

المطلوب: إجراء القيود الضرورية مع ترصيد حـ/108 في بداية الدورة ن+1.

الحل:

مدين	دائن	البيان	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة
		03/09/ن		
512			100 000	
	101			100 000
		القيد التأسيسي		
		04/01		
108			5 000	
	30			5 000
		سحب بضاعة لحساب المستغل		
		07/30		
530			15 000	
	108			15 000
		إيداع مبلغ في الصندوق		
		11/08		
108			6 000	
	512			6 000
		سحب مبلغ من البنك لحساب المستغل		
		12/31		
108			4 000	
	101			4 000
		ترصيد حـ/ 108 في حـ/ 101		

حـ/ 108

15 000	5 000
	6 000
	ر د 4 000
15 000	15 000

رابعا: الحساب 103: علاوات الإصدار:

تمثل فائض مبالغ المساهمات عن القيمة الاسمية أو الاجتماعية للأسهم.
يظهر هذا الحساب عند الحالات التالية عادة:

1- مساهمات جديدة؛

2- الاندماج؛

3- تحويل السندات إلى أسهم.

تعالج محاسبيا كما يلي:

مثال: مؤسسة رأس مالها 000 000 1 دج مقسمة إلى 10000 سهم، الميزانية قبل الزيادة في رأس المال كما يلي:

	1	
2 000 000	101	1 000 000
	106	500 000
	16	500 000
2 000 000		2 000 000

القيمة الاسمية للسهم = $\frac{1\,000\,000}{10\,000}$ = 100 دج/سهم

القيمة الدفترية للسهم = $\frac{\text{الأصول - الديون}}{\text{عدد الأسهم}}$ = $\frac{500\,000 - 2\,000\,000}{10\,000}$

= 150دج/سهم

قررت الزيادة في رأس مالها بـ 000 000 1دج أي ليصبح = 000 000 2دج

وعليه من الضروري أن يدفع المساهم الجديد قيمة إضافية لأنه سيستفيد من توزيع الاحتياطات والفائض على القيمة الاسمية هو علاوة الإصدار؛ وقيمتها تعكس مستويات الأرباح في المؤسسة وشهرتها.

علاوة الإصدار = (قيمة الإصدار – القيمة الإسمية) x عدد الأسهم الجديدة

= (150 – 100) x 10 000 = 500 000 دج

(101/حـ) 1000 000

قيمة الزيادة = 150 x 10 000 = 1 500 000

(103/حـ) 500 000

إذن الـ 50 دج الإضافية هي نظير الدخول في رأس المال والاستفادة من الاحتياطات.

		تاريخ الزيادة			
512				1 500 000	
	101				1 000 000
	103				500 000
		الرفع من رأس المال وذلك تبعا للإشعار الدائن رقم ...			

ومنه الميزانية بعد الزيادة في رأس المال تكون بالشكل التالي:

		1	
	2 000 000	101	2 000 000
512	1 500 000	103	500 000
		106	500 000
		16	500 000
	3 500 000		3 500 000

خامسا: الحساب 104: فرق التقييم:

يسجل ضمن هذا الحساب رصيد الأرباح والخسائر – غير المقيدة في النتيجة – الناتجة عن تقييم بعض عناصر الميزانية بقيمتها العادلة وذلك في إطار عمليات تجميع مجمعات الشركات أو إدماج الشركات.

سادسا: الحساب 105: فرق إعادة التقييم:

تأتي عملية إعادة تقييم التثبيتات لتصحح القيم المسجلة في الميزانية وفق مبدأ التكلفة التاريخية من أجل الوصول إلى أكبر مصداقية للحسابات. وتستعمل في إعادة التقييم هذه معاملات إعادة التقييم ذات العلاقة المباشرة بالأسعار أو مؤشرات الأسعار.

فنسجل ضمن هذا الحساب الفوائض الناتجة عن عملية إعادة التقييم في إطار النصوص القانونية.

I – مراسيم إعادة التقييم:

يمكننا إجمال مختلف المراسيم الصادرة لأجل إعادة التقييم في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مراسيم إعادة التقييم

قانون المالية	المرسوم التنفيذي للتطبيق		التطبيق
	رقم	تاريخ	
1988 المادة 13	103-90	1990/03/27	إجباري
1992 المادة 165	250-93	1993/10/24	إجباري
1995 المادة 14 و107	336-96	1996/10/12	إختياري
2003 المادة 71	210-07	2007/07/04	إختياري

Source: Mohamed Barki, Comptabilité Fiscale de l'entreprise, Editions Maison des Livres, Alger, Page: 157.(citer)

II - الأصول المعنية بإعادة التقييم:

الأصول المعنية وشروط إعادة تقييمها يمكن أن نلخصها في الجدول رقم (02) أدناه:

الجدول رقم (02): الأصول المعنية بإعادة التقييم

قانون المالية	المرسوم التنفيذي للتطبيق		الأصول المعنية	الشروط	التطبيق
	رقم	تاريخ			
1988 المادة 13	103-90	1990/03/27	كل الإستثمارات القابلة للإهتلاك، المهتلكة تماما أو التي لم تهتلك بعد، الموضحة في الميزانية للدورات الموقفة بتاريخ 1987/12/31. بإستثناء: المصاريف الإعدادية، الأراضي، والقيم المعنوية الأخرى	الإستثمارات التي بإمكاننا إستغلالها لمدة ثلاث (03) سنوات على الأقل من تاريخ إعادة التقييم	بإمتياز من مصلحة الضرائب
1992 المادة 165	250-93	1993/10/24	كل الإستثمارات القابلة للإهتلاك، المهتلكة تماما أو التي لم تهتلك بعد، الموضحة في الميزانية للدورات الموقفة بتاريخ 1991/12/31 الإستثمارات المحازة والتي لم تسجل محاسبيا بعد إلى غاية 1991/12/31 فنعيد تقييمها إنطلاقا من إثباتها المحاسبي. بإستثناء: المصاريف الإعدادية، الأراضي، والقيم المعنوية الأخرى	نفسها	نفسها

1995 المادة 14 و107	336-96	1996/10/12	نفسها	نفسها	جبائيا
2003 المادة 71	210-07	2007/07/04	- الإستثمارات المادية القابلة للإهتلاك - الإستثمارات المادية غير القابلة للإهتلاك بإستثناء: التثبيتات خارج الخدمة، سواء كانت مهملة أو تلك التي أصبحت المؤسسة لا تستعملها.	الإستثمارات القابلة للإهتلاك وغير القابلة للإهتلاك الموضحة في الميزانية بتاريخ 2006/12/31 دون تطبيق الضريبة، في أجل أقصاه 2007/12/31. من أجل رفع رأس المال الإجتماعي فقط	تنجز إعادة التقييم على أساس قيمة السوق أو قيمة التعويض التي يحددها خبير تعينه المؤسسة أو الهيئة المعنية. الذي يقوم بعرض تقرير مفصل يوضح فيه اختيار طريقة التقييم المستعملة والنتائج المترتبة عنها. ثم يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير خاص يوجه إلى الهيئة الإجتماعية المختصة يبدي فيه رأيه حول إعادة التقييم وكذا حوا السبل والطرق المستعملة.

Source: Mohamed Barki; Op-cit; Page: 158. (citer)

III- طرق إعادة التقييم:

هناك طريقتين،

1- **إعادة التقييم الكلية:** وذلك بضرب كل عناصر الميزانية في معامل.

2- **إعادة التقييم الجزئية:** وتشمل غالبا التثبيتات باعتبارها عناصر دائمة في المؤسسة بينما المخزونات ونظرا لسرعة تداولها فإن قيمها تعتبر قريبة من القيمة السوقية.

في الجزائر لا يسمح إلا بالتقييمات الجزئية والتي تشمل سوى التثبيتات القابلة للاهتلاك وغير القابلة للاهتلاك كما جاء في الجدول أعلاه.

IV - كيفية حساب فرق إعادة التقييم:

أ = قيمة التثبيت (تكلفة الحيازة) x معامل إعادة التقييم (الموافق لسنة الحيازة)

ب = مجموع (الإهتلاكات المطبقة x معامل إعادة التقييم الموافق لها)

جـ = أ – تكلفة حيازة التثبيت

د = ب – الإهتلاكات المطبقة (قبل إعادة التقييم)

فرق إعادة التقييم = جـ – د

مثال 1: في شهر جانفي من السنة ن تمت حيازة آلة إنتاجية بقيمة 100 000 دج، مدة استعمالها 10 سنوات. في بداية السنة ن+3 قامت المؤسسة بإعادة تقييم تثبيتاتها، وكانت معاملات إعادة التقييم كالآتي:

السنوات	ن	ن+1	ن+2
المعاملات	3	2	1,5

أ = 100 000 x 3 = 300 000

ب = ؟

جدول الإهتلاكات

السنوات	القيمة الأصلية	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	المعاملات	أقساط الاهتلاك الجديدة (ب)
ن	100 000	10 %	10 000	3	30 000
ن+1	100 000	10 %	10 000	2	20 000
ن+2	100 000	10 %	10 000	1,5	15 000
					مج = 65 000

إذن:

ب = 65 000

جـ = 300 000 − 100 000 = 200 000

د = 65 000 − 30 000 = 35 000

ح/105 = جـ − د

= 200 000 − 35 000

ح/105 = 165 000

ح/215

300 000 ر م	100 000
	200 000
300 000	300 000

ح/2815

10 000	
10 000	
10 000	
35 000	**65 000** ر د
65 000	65 000

ح/105

165 000	**165 000** ر د
165 000	165 000

ملاحظة:

1- عند إجراء عملية إعادة تقييم ثانية تطبق المعاملات على آخر قيمة تم إعادة تقييمها.

2- عملية إعادة التقييم المنصوص عليها ضمن المرسوم التنفيذي 07-210 ليست نفسها المجراة في عمليات إعادة التقييم السابقة؛ التي تتم من خلال معاملات إعادة التقييم؛ بل من خلال تعيين خبير للتقييم.

V – الإثبات المحاسبي لفرق إعادة التقييم:

تسجل قيمة التثبيت الإضافية المتمثلة في القيمة ج في الجانب المدين من حساب التثبيت المعني ح/2x بدائنية كل من حساب اهتلاك التثبيت المعني ح/28x (القيمة د) وحساب فرق إعادة التقييم (ح/105)، ومنه يجرى القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		جانفي/ن+3		
215			200 000	
	2815			35 000
	105			165 000
		إثبات قيود عملية إعادة التقييم		

ح/2154 في الميزانية قبل إعادة التقييم

رقم الحساب	تعيين الحساب	القيمة الإجمالية	الإهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية
2154	آلة	100 000	30 000	70 000

ح/2154 في الميزانية بعد إعادة التقييم

رقم الحساب	تعيين الحساب	القيمة الإجمالية	الإهتلاكات والمؤونات	القيمة الصافية
2154	آلة	300 000	65 000	235 000

وتعتبر القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم كوعاء للإهتلاكات المتبقية.

من المثال السابق قسط الإهتلاك السنوي الجديد هو:

7/235 000 = 33 571,42 دج

نهاية السنة ن+3: قسط الإهتلاك السنوي = 33 571,42 دج

نهاية السنة ن+4: قسط الإهتلاك السنوي = 33 571,42 دج

إلى غاية نهاية السنة ن+9

* نشير بأنه يتوجب تقييد فوارق إعادة التقييم المتعلقة بالتثبيتات القابلة للاهتلاك وتلك المتعلقة بالتثبيتات غير القابلة للاهتلاك في حسابين فرعيين.

VI– مزايا عملية إعادة التقييم:

1- تصحيح قيم التثبيتات؛

2- التعرف على الوضعية الحقيقية للميزانية، من خلال تصحيح التأثير الناجم عن التدهور النقدي وارتفاع المستوى العام للأسعار؛

3- تحسين حجم رؤوس الأموال للمؤسسة بفضل فارق إعادة التقييم المستحدث؛

4- زيادة قدرة التمويل الذاتي (CAF).

VII– العيوب:

أهم عيب يتمثل في:

– زيادة في التضخم سببها الزيادة في التكاليف التي تؤدي بالضرورة إلى الزيادة في الأسعار.

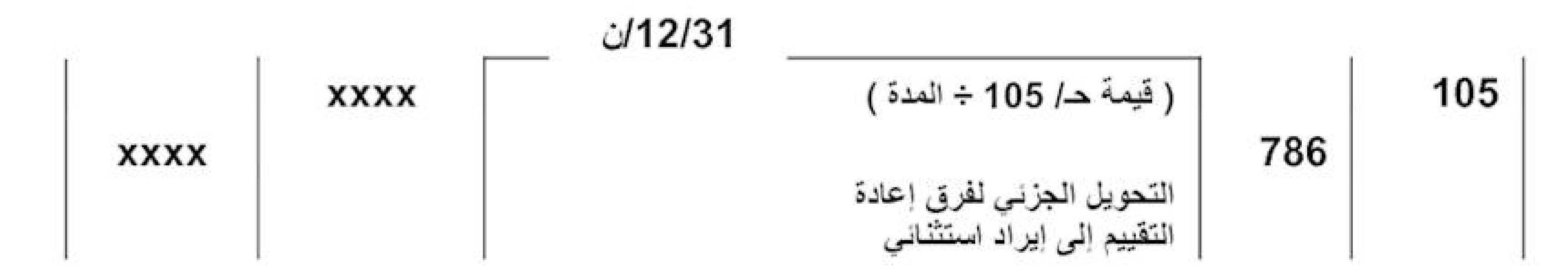
VIII– المعالجة المحاسبية لفرق إعادة التقييم ح/105:

إن هذا الفرق الناتج عن إعادة تقييم التثبيتات لا يتم توزيعه لأنه يعتبر كفائض قيمة مستتر؛ لكن نستطيع إدماجه ضمن رأس المال عندما يصبح الأصل المعني خارج الخدمة، أو تم إخراجه، أو من خلال تصريح قانوني معين.

نشير بأن فوائض القيمة الناتجة عن إعادة تقييم التثبيتات عند دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق فإن ترحيلها إلى النتيجة الجبائية يتم في أجل أقصاه 5

سنوات (المادة 185 من ق ض م، والمعدلة بـ المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

والقيد المحاسبي هو كما يلي:

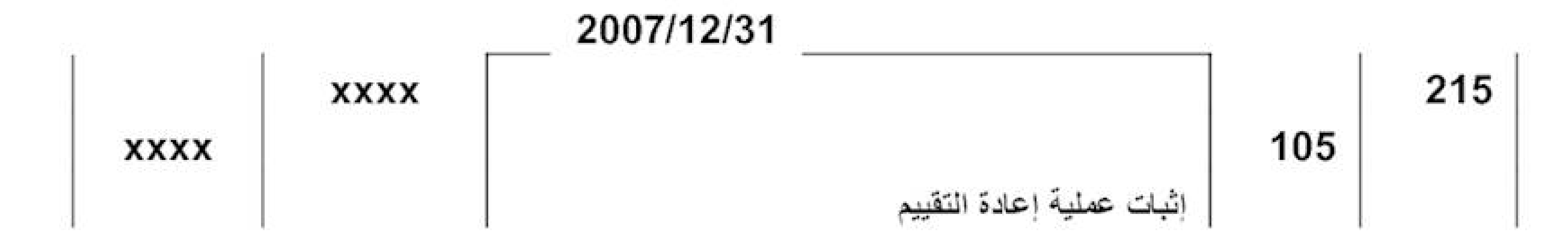


		12/31/ن		
105		(قيمة حـ/ 105 ÷ المدة)	xxxx	
	786			xxxx
		التحويل الجزئي لفرق إعادة التقييم إلى إيراد استثنائي		

يتم تحويل فرق إعادة التقييم إلى حساب النتائج (لإخضاعه للضريبة)، يتم التحويل بقيمة القسط التكميلي وهو حاصل الفرق بين قسط الإهتلاك الجديد (أي بعد إعادة التقييم) وقسط الإهتلاك القديم (أي قبل إعادة التقييم).

أو: حـ/105 ÷ المدة الباقية

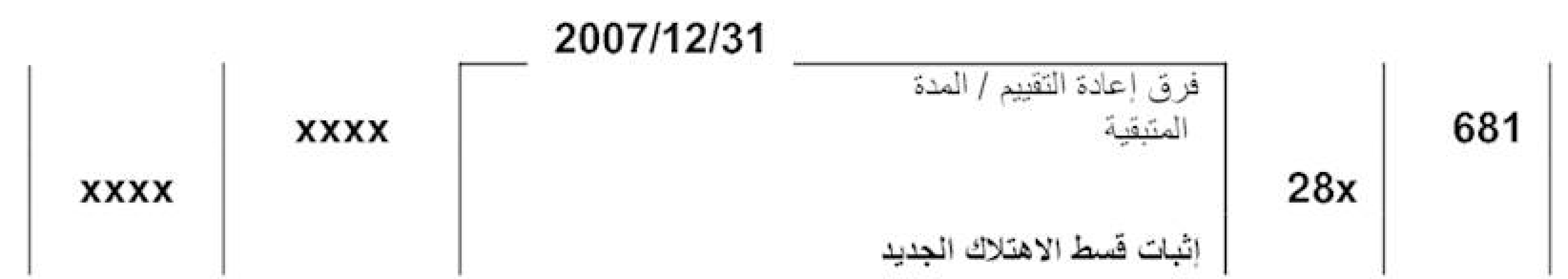
لكن المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم الأخيرة (أي المنصوص عليها ضمن المرسوم التنفيذي 07-210) هي مختلفة عن سابقتها، حيث يتم إدراج فرق إعادة التقييم ضمن الحساب المدين للتثبيت المعني، بدائنية حساب فرق إعادة التقييم وذلك وفق القيد التالي:



		2007/12/31		
215			xxxx	
	105			xxxx
		إثبات عملية إعادة التقييم		

وبالنسبة لقسط الاهتلاك يتم حسابه على أساس القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها خلال فترة توافق مدة الحياة المحاسبية المتبقية للأصل المعني، لكن وبصفة إستثنائية، عندما يتبين بأن المدة النفعية للتثبيت المعاد تقييمه تفوق مدة الحياة المحاسبية المتبقية، فإن مدة الاهتلاك يمكن تحديدها على أساس المدة النفعية.

ويسجل محاسبيا كما يلي:



		2007/12/31		
681		فرق إعادة التقييم / المدة المتبقية	xxxx	
	28x			xxxx
		إثبات قسط الاهتلاك الجديد		

ثم يتم دمج فوائض القيمة المستخرجة ضمن رأس المال الاجتماعي في إطار رفع رأس المال في أجل أقصاه 2007/12/31؛ وذلك وفق القيد التالي:

		تاريخ الزيادة		
105			xxxx	
	101			xxxx
		تحويل فرق إعادة التقييم إلى رأس المال الاجتماعي		

سابعا: الحساب 106: احتياطات:

تمثل الاحتياطات أرباح أبقاها الشركاء تحت تصرف المؤسسة، وضمن قانون الشركات فإنه بمجرد تكوين هذه الاحتياطات يصبح من حق الشركة توزيعها على المساهمين، دمجها ضمن رأس المال الاجتماعي، وتخصيصها من أجل امتصاص أو تغطية الخسائر؛ وهي نوعان: إجبارية التكوين وأخرى اختيارية التكوين.

وينقسم الحساب: 106 إلى الحسابات الفرعية التالية:

حـ/1061: احتياطات قانونية

حـ/1062: احتياطات منظمة

حـ/1063: احتياطات النظام الأساسي

حـ/1068: احتياطات اختيارية

I- ح/1061: هي احتياطات منصوص عليها قانونا (المادة 721 ق ت) حيث يفرض على الشركات تشكيل احتياطات بمعدل 5% من كل ربح محقق إلى غاية أن يصل هذا الاحتياطي إلى 10% من رأس المال.

ويمنع توزيع هذا الاحتياطي القانوني ويمكن استعماله في الزيادة في رأس المال أو تغطية الخسائر وفي حالة استعماله يجب إعادة تشكيله.

II- ح/1062: وتسجل فيه الاحتياطات المكونة وفقا لأحكام التنظيم وحاليا تتمثل في فائض التنازل عن التثبيتات لإعادة استثمارها؛ والفائض هذا هو نتيجة التنازل الموجبة أي (ح/752: فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأصول العينية غير المالية) وتسجل ضمن ح/1062: فوائض التنازل عن التثبيتات إذا تعهدت المؤسسة بإعادة الاستثمار لمبلغ لا يقل عن:

(تكلفة حيازة أو إنتاج التثبيت + فائض قيمة التنازل).

وهذا خلال ثلاث سنوات من تاريخ إقفال الدورة المحقق فيها الفائض ويشترط أن يلحق هذا التعهد بالتصريح السنوي للنتائج (بند 173 من قانون الضرائب المباشرة).

كما نشير بأن العناصر المعتبرة ضمن الأصل الثابت تلك القيم المكونة لحافظة المدخلات ضمن ذمة الكيان منذ سنتين (02) على الأقل قبل تاريخ التنازل (أنظر البند 04 من المادة 172 ق ض م).

- إذا تم تنفيذ هذا التعهد في الآجال المحددة (3 سنوات) ترصد هذه الفوائض في حسابات اهتلاك التثبيتات المحازة وتنتقص بالتالي من تكلفة حيازة التثبيت عند تطبيق الاهتلاك.

- أما إذا لم يتم الإلتزام بالتعهد يتم إعادة دمجها في الدورة التي تم فيها انتهاء الأجل.

تمرين موذجي 1: القيم المعاد استثمارها في شهر ديسمبر من السنة ن تضم حيازة معدات نقل جديدة (ج) تعويض لـ (أ) ومعدات وأدوات جديدة (د) تعويض لـ (ب) هي كالتالي:

العناصر	تجهيزات متنازل عنها		تجهيزات محازة	
تكلفة الحيازة	91 050	1 538 000	160 000	2 000 000
فائض قيمة محقق	66 887,50	461 700	–	–
المجموع	157 937,50	1 999 700	160 000	2 000 000

المطلوب:

1 – سجل محاسبيا:

– قيود الحيازة للتثبيتات الجديدة، TVA 17%

– تحويل فوائض القيمة إلى اهتلاكات

2 – قم بإعداد جدول الاهتلاك للتثبيتات الجديدة، وسجل محاسبيا مخصصات الاهتلاك في 12/31/ن، علما أن تاريخ بداية الاستعمال للتثبيتات الجديدة هو 12/02/ن (تاريخ الحيازة)، ومعدل الاهتلاك 20%.

الحل:

1/ الإثبات المحاسبي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
218x		12/02/ن	160 000	
4456			27 200	
	404x	فاتورة حيازة معدات نقل رقم... بتاريخ 12/02/ن للمورد...		187 200
		//		

	66 887,50			1062
66 887,50			2818x	
		تحويل فائض القيمة الى اهتلاك معدات النقل المعنية		
		12/02/ن		
	2 000 000			215x
	340 000			4456
2 340 000			404x	
		تبعا لفاتورة رقم... بتاريخ 12/02/ن للمورد...		
		//		
	461 700			1062
461 700			2815x	
		ترصيد فائض القيمة بتحويله إلى اهتلاك المعدات المعنية		

2/ جدول اهتلاك معدات النقل الجديدة:

* معدل الاهتلاك 20% بمعنى أن مدة الاستعمال لكل من المعدات (ج) و(د) هو 05 سنوات.

أ – جدول الاهتلاك لمعدات النقل " ج " إبتداءا من تاريخ 12/02/ن:

ملاحظات	الإهتلاك المتراكم	قسط الإهتلاك السنوي	معدل الإهتلاك	تكلفة الحيازة للإهتلاك	السنوات	
تحويل فائض القيمة إلى اهتلاك المعدات" ج"	66 887,50	66 887,50	–	160 000	ن	0
01 شهر	68 439,37	1 551,87	%20	*93 112,50	ن	1
12 شهر	87 061,87	18 622,50	%20	93 112,50	ن+1	2
12 شهر	105 684,37	18 622,50	%20	93 112,50	ن+2	3
12 شهر	124 306,87	18 622,50	%20	93 112,50	ن+3	4
12 شهر	142 929,37	18 622,50	%20	93 112,50	ن+4	5
11 شهر	160 000	17 070,63	%20	93 112,50	ن+5	6

66 887,50 − 160 000 = 93 112,50 *

ب – جدول الإهتلاك للمعدات والأدوات "د" إبتداءا من تاريخ 12/02/ن:

	السنوات	تكلفة الحيازة للإهتلاك	معدل الإهتلاك	قسط الإهتلاك السنوي	الإهتلاك المتراكم	ملاحظات
0	ن	2 000 000	–	461 700	461 700	تحويل فائض القيمة إلى اهتلاك المعدات "د"
1	ن	*1 538 300	%20	25 638,33	487 338,33	01 شهر
2	ن+1	1 538 300	%20	307 660	794 998,33	12 شهر
3	ن+2	1 538 300	%20	307 660	1 102 658,33	12 شهر
4	ن+3	1 538 300	%20	307 660	1 410 318,33	12 شهر
5	ن+4	1 538 300	%20	307 660	1 717 978,33	12 شهر
6	ن+5	1 538 300	%20	282 021,67	2 000 000	11 شهر

461 700 – 2 000 000 = 1 538 300 *

جـ– التسجيل المحاسبي لمخصصات الإهتلاك في 12/31/ن:

		12/31/ن		
681			27 190,20	
	2815x			25 638,33
	2818x			1 551,87
		قسط الإهتلاك السنوي تبعا لجدول الإهتلاك		

تمرين نموذجي 2: القيم المعاد إستثمارها في شهر ديسمبر من السنة ن تضم حيازة معدات نقل جديدة "ج" تعويضا لـ "أ" ومعدات وأدوات جديدة "د" تعويضا لـ "ب" هي كالآتي:

العناصر	تجهيزات متنازل عنها		تجهيزات محازة	
	أ	ب	ج	د
تكلفة الحيازة	91 050	1 538 000	120 000	1 510 000
فائض قيمة محقق	66 887,50	461 700	–	–
المجموع	157 937,50	1 999 700	120 000	1 510 000

المطلوب:

1- سجل محاسبيا:

- قيود الحيازة للتثبيتات الجديدة، علما أن الرسم على القيمة المضافة المفوتر على التجهيزين هو: 17%؛

- تحويل فائض القيمة إلى اهتلاكات، لكن مع تحديد جزء فائض القيمة المعاد استثماره والجزء الآخر غير المعاد استثماره لأن هذا الأخير يجب تحميله للربح الخاضع للضريبة.

2- قم بإعداد جدول الاهتلاك للتثبيتات الجديدة، وسجل محاسبيا مخصصات الإهتلاك في 12/31/ن، علما أن تاريخ بداية الاستعمال للاستثمارات الجديدة هو 12/02/ن (تاريخ الحيازة)، ومعدل الإهتلاك 20%.

الحل:

1/ التسجيل المحاسبي:

قبل أن نثبت محاسبيا القيود اللازمة نحدد أولا فوائض القيمة المعاد استثمارها وتلك التي لم يعاد استثمارها:

	التجهيزات " أ "	التجهيزات " ب "	المجموع
فوائض القيمة المحققة	**66 887,50**	**461 700**	**528 587,50**
فوائض القيمة المعاد استثمارها في حيازة: **- معدات النقل "ج" = 120 000 - 91 050** **- معدات وأدوات "د" = 1 510 000 - 1 538 000**	**28 950**	لا شيء	**28 950**
فوائض القيمة غير المعاد استثمارها	**37 937,50**	**461 700**	**499 637,50**

حـ/ مدين	حـ/ دائن	البيان	مدين	دائن
		12/02/ن		
215x			1 510 000	
218x			120 000	
4456			277 100	
	404x			1 615 700
	404y			140 400
		تبعا لفاتورة رقم... بتاريخ 12/02/ن للمورد...		
		//		
1062			28 950	
	2818x			28 950
		ترصيد حساب 1062 بتحويله الى حساب اهتلاك المعني		
		12/31/ن+3		
1062			499 637,50	
	758			499 637,50
		إعادة دمج فائض القيمة غير المستثمر وذلك بتحويله الى حـ/758		

2/ إعداد جدول الإهتلاك للتثبيتات الجديدة:

أ – جدول الإهتلاك لمعدات النقل "ج"

	السنوات	تكلفة الحيازة للإهتلاك	معدل الإهتلاك	قسط الإهتلاك السنوي	الإهتلاك المتراكم	ملاحظات
0	ن	120 000	–	28 950	28 950	تحويل فائض القيمة إلى إهتلاك المعدات " ج "
1	ن	91 050	%20	1 517,50	30 467,50	01 شهر
2	ن+1	91 050	%20	18 210	48 677,50	12 شهر
3	ن+2	91 050	%20	18 210	66 887,50	12 شهر
4	ن+3	91 050	%20	18 210	85 097,50	12 شهر
5	ن+4	91 050	%20	18 210	103 307,50	12 شهر
6	ن+5	91 050	%20	16 692,50	120 000	11 شهر

ب – جدول الاهتلاك للمعدات والأدوات "د": مخصصات الاهتلاك يتم حسابها انطلاقا من تكلفة الحيازة (1 510 000 دج) لـ 60 شهر مقبلة.

* أما في حالة عدم قيام المؤسسة بتنفيذ كامل وعدها، فإن رصيد ح/1062 يرحل إلى الحساب 758: استرجاع مؤونات فوائض القيمة لإعادة استثمارها، حسب مثالنا السابق نقوم بتسجيل القيد الآتي:

		31/12/ن+3		
1062			528 587,50	
	758	اعادة دمج فوائض القيمة في الأرباح الخاضعة		528 587,50

إذا فيعاد دمج هذه الفوائض ضمن الإيرادات بغية إخضاعها للضريبة على أرباح الشركات.

ملاحظة: فوائض القيمة التي لم يتم التعهد بإعادة استثمارها، لا ترحل إلى الحساب 1062، بل تعالج كما يلي:

نميز بين فائض القيمة طويل الأجل (**PVLT**) وفائض القيمة قصير الأجل (**PVCT**)،

PVLT: هو الفائض الناجم عن التنازل عن التثبيتات التي تم إنجازها أو حيازتها منذ أكثر من 3 سنوات وتعفى من الضريبة على الأرباح بنسبة 65 %.

PVCT: هو الفائض الناجم عن التنازل عن التثبيتات التي تم إنجازها أو حيازتها منذ أقل أو يساوي 3 سنوات وتعفى من الضريبة على الأرباح بنسبة 30%.

النتيجة الجبائية x معدل الضريبة (IBS %)

• **فوائض قيمة محققة بين مؤسسات لنفس المجمع (Group):**

تستفيد الشركات التابعة لنفس المجمع المحققة لفوائض القيمة الناجمة عن التنازل عن التثبيتات فيما بينها من إعفاء تام تحت الشروط التالية:

1 - إذا كانت هذه الشركات شركات مساهمة مستقلة قانونيا عن بعضها؛

2- إذا كانت قانونيا مستقلة عن الشركة الأم الحائزة المباشرة لرؤوس أموالها؛

3- الشركة الأم تحوز على الأقل 90% من رؤوس أموالها؛

4- أن تختار الشركة الأم نظام الميزانية المجمعة؛

5- أن يكون المجمع قد حقق أرباحا خلال الدورتين السابقتين.

وعليه فإن المؤسسة المتنازلة تجري عمليتين الأولى **محاسبية:**

يتم بموجبها نقل الملكية للشركة المتنازل لها وخروج التثبيت من الذمة المالية للشركة المتنازلة.

وبذلك فإن الفوائض المحققة تتحدد تلقائيا. بإجراء القيود التالية:

		تاريخ التنازل		
	xxxx			281x
	xxxx			462x
xxxx			215x	
xxxx			218x	
xxxx			218x	
xxxx			218x	
xxxx			752	
		إبعاد التثبيتات من الذمة المالية للشركة، وإثبات إيراد التنازل عن التثبيتات		

والثانية **جبائية:** ومضمونها إستثناء فوائض القيمة المحققة من وعاء الأرباح الخاضع للضريبة.

III- حـ/1063: احتياطات النظام الأساسي: تشكل هذه الاحتياطات طبقا لما اتفق عليه الشركاء في القانون الأساسي.

IV- حـ/1068: احتياطات اختيارية أي احتياطات تشكل بمحض إرادة الشركاء.

ثامنا: دراسة الحساب 11 ترحيل من جديد:

يفتح هذا الحساب في الشركات ويستقبل بداية كل سنة رصيد الحساب 12 أي نتيجة الدورة السابقة، هذا في انتظار تخصيصها الذي يجب أن يتم في أجل أقصاه 3 سنوات من تاريخ إنشاء النتيجة.

وهناك حالتين يتم فيهما ترصيد الحساب 12 (حالة الخسارة، حالة الربح).

I – الحالة الأولى: خسارة خلال الدورة ن:

قيود الميزانية الافتتاحية خلال الدورة ن+1 تكون بالشكل التالي:

		01/01/ ن+1		
2			xxxx	
3			xxxx	
4			xxxx	
5			xxxx	
12			xxxx	
	1			xxxx
	4			xxxx
	5			xxxx
		قيود الميزانية الافتتاحية		
		//		
11			xxxx	
	12			xxxx
		ترحيل نتيجة الدورة الى حساب 11		

II– الحالة الثانية: ربح خلال الدورة ن:

قيود الميزانية الافتتاحية خلال الدورة ن+1 تكون بالشكل التالي:

		01/01/ ن+1		
2			xxxx	
3			xxxx	
4			xxxx	
5			xxxx	
	1		xxxx	
	4			xxxx
	5			xxxx
	12			xxxx
		قيود الميزانية الافتتاحية		
		//		
12			xxxx	
	11			xxxx
		ترحيل نتيجة الدورة إلى حساب 11		

إذن: خلال الدورة ن+1 نقوم بترصيد حـ/12

في حالة تحقيق أرباح خلال دورات معينة يجب أن تستعمل في تغطية الخسائر أولا وابتداءا من قانون المالية لسنة 2010، فإن المشرع الجبائي وضمن المادة 147 ق ض م فإنه يسمح بترحيل الخسائر لـ 4 دورات سابقة.

مثال: لتكن لدينا المعطيات التالية حول النتائج التي حققتها مؤسسة معينة خلال السنوات من ن إلى ن+5.

البيان	ن	ن+1	ن+2	ن+3	ن+4	ن+5
نتيجة محاسبية قبل الضريبة	(4 000)	1 500	1 800	1 700	1 400	2 000
نتيجة جبائية	-	-	-	1 000	1 400	2 000
مقدار IBS	-	-	-	250	350	500
النتيجة المحاسبية الصافية	(4 000)	1 500	1 800	1 450	1 050	1 500

هناك فرق بين النتيجة المحاسبية الإجمالية والنتيجة الجبائية ذلك أن النتيجة الجبائية هي وعاء الضريبة على أرباح الشركات. ويتم الحصول على النتيجة الجبائية بعد إلغاء بعض الأعباء أو إضافتها للنتيجة المحاسبية.

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + إعادة الإدماج (réintégration) – التخفيضات (déductions)

تحدد المادة 169 من (ق ض م) الأعباء غير القابلة للخصم عند حساب النتيجة الجبائية كما يلي:

1- أعباء وتكاليف وكراء أيا كان نوعها والمتعلقة بعقارات غير موجهة بصورة مباشرة للإستغلال؛

2- الهدايا أيا كانت طبيعتها باستثناء تلك التي تدخل في إطار إشهاري وفق سقف يحدده التنظيم (قانون المالية) (الوحدة 500دج)، الإعانات والهبات باستثناء تلك المقدمة نقدا أو على طبيعتها لفائدة مؤسسات وجمعيات الإغاثة الإنسانية، عندما لا تتجاوز مبلغ سنوي 000 20 دج؛

3- رعاية التظاهرات الثقافية والعلمية والرياضية في حدود نسبة 10% من رقم الأعمال و في حد أقصاه ثلاثون مليون دينار (000 000 30دج) (هذا السقف قابل للتغيير)؛

4- مصاريف الاستقبالات بما فيها مصاريف الإقامة، مصاريف الإطعام باستثناء تلك المبررة والمرتبطة مباشرة باستغلال المؤسسة؛

5- اهتلاك السيارات السياحية الزائدة عن فائض 000 000 1 دج باستثناء تلك التي تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة؛

6- المؤونات المكونة والتي تم استعمال جزء منها أو كلها في عنصر غير مطابق لما خصصت إليه، أو تلك بدون هدف خلال الدورة التي تلي تلك المخصص فيها المؤونة ترحل إلى نتائج الدورة (الفقرة 5 من المادة 141)؛

7- العقوبات والغرامات أيا كانت طبيعتها غير معنية بالخصم (الفقرة 6 من المادة 141)؛

8- يتم خصم 10% من المداخيل أو الأرباح المحققة إلى غاية مئة مليون دينار جزائري (000 000 100دج) من الربح الخاضع للضريبة، الأعباء التي تم تحملها في إطار أبحاث التطوير التي تجريها المؤسسة، بشرط أن المبلغ المقبول في التخفيض تم إعادة استثماره في إطار هدا البحث.

المبالغ المعاد استثمارها يجب أن يتم التصريح بها أمام إدارة الضرائب وأيضا أمام المعهد الوطني المكلف بمراقبة البحث العلمي.

أنشطة أبحاث التطوير في المؤسسة يتم تحديدها عن طريق تعليمة مشتركة للوزير المكلف بالمالية، الوزير المكلف بالبحث العلمي، والوزير المختص قطاعيا (المادة 171 ق ض م المعدلة بالمادة 9 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009).

III- تخصيص الأرباح في الشركات:

يمكن أن نقدم عملية تخصيص النتائج وفق المراحل التالية (أنظر نص المادة 722 من ق ت):

الربح الصافي للدورة

- **خسائر سابقة**
- **مخصصات الإحتياطي الإجباري: 5% من الرصيد السابق**
- **مخصصات الإحتياطي المنظمة**
- **مخصصات الإحتياطي التأسيسية**

= الربح القابل للتوزيع

مثال 1: حققت مؤسسة خلال الدورة (ن-1) ربح مقداره 000 330 دج علما أن رصيد ح/11 في بداية الدورة كان مدين بمقدار 000 30دج، تقرر أن توزع الأرباح كما يلي:

تخصيص احتياطي بمقدار 000 20 دج

يوزع الرصيد الباقي على الشركاء الثلاثة بالنسب التالية – تبعا لمساهماتهم-: أ = 40%، ب = 40%، جـ = 20%.

المطلوب:1- حدد مبلغ الربح القابل للتوزيع؛

2- اجري القيود التي تسمح بتوزيع هذا الربح.

مثال 2: في نهاية الدورة ن لدينا المعلومات التالية حول الشركة " س "؛ رأس مالها 000 000 1 دج موزع على 1000 سهم حققت ربح صافي مقداره 000 640 دج.

ضمن الميزانية الافتتاحية كان ح/11 مدينا بـ 000 15 دج

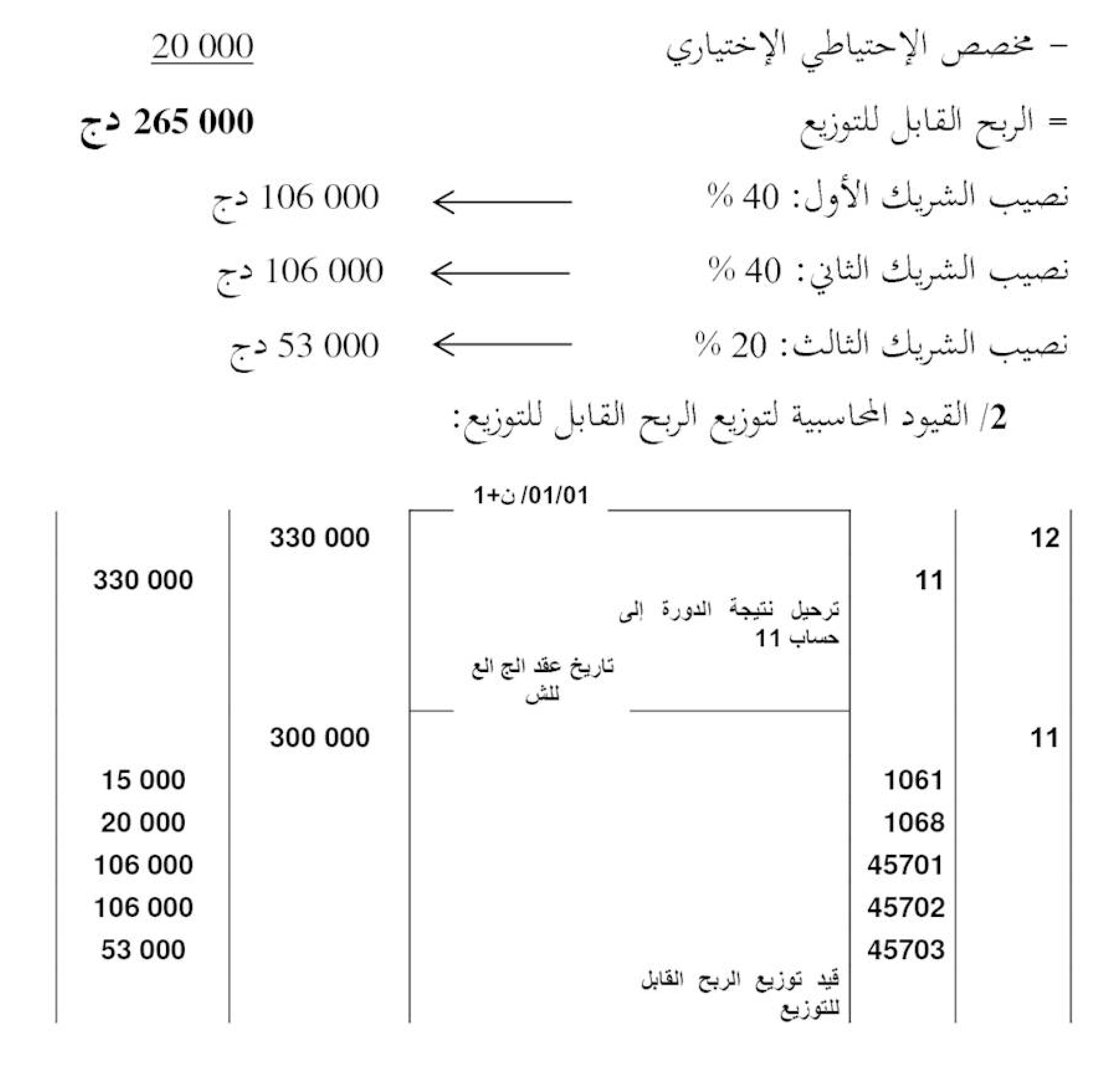
سيتم تخصيص 000 34 دج كاحتياطيات اختيارية ويوزع الباقي على الشركاء تبعا لمساهماتهم (الشريك 1 = 600 سهم، الشريك 2 = 400 سهم)، علما أن رصيد الاحتياطات الإجبارية في بداية الدورة هو: 500 86 دج.

المطلوب: حدد الربح القابل للتوزيع واجري القيود اللازمة لتوزيعه.

حل المثال 1:

1/ تحديد الربح القابل للتوزيع:

الربح الصافي للدورة	330 000
- خسائر سابقة	30 000
= الرصيد	300 000
- مخصص الإحتياطي الإجباري (000 300 × 5%)	15 000



- مخصص الإحتياطي الإختياري 20 000

= الربح القابل للتوزيع **265 000 دج**

نصيب الشريك الأول: 40 % ⟵ 106 000 دج

نصيب الشريك الثاني: 40 % ⟵ 106 000 دج

نصيب الشريك الثالث: 20 % ⟵ 53 000 دج

2/ القيود المحاسبية لتوزيع الربح القابل للتوزيع:

	330 000	01/01/ ن+1		12
330 000			11	
		ترحيل نتيجة الدورة إلى حساب 11		
		تاريخ عقد الج الع للش		
	300 000			11
15 000			1061	
20 000			1068	
106 000			45701	
106 000			45702	
53 000			45703	
		قيد توزيع الربح القابل للتوزيع		

حل المثال 2:

1/ تحديد الربح القابل للتوزيع:

الربح الصافي للدورة	640 000
– خسائر سابقة	15 000
= الرصيد	625 000
– مخصص احتياطي إجباري (000 100 – 500 86)	13 500
– مخصص احتياطي اختياري	34 000
= **الربح القابل للتوزيع**	**577 500 دج**

الشريك الأول: 500 577 × 1000/600 = 500 346 دج

الشريك الثاني: 500 577 × 1000/400 = 000 231 دج

2/ القيود المحاسبية:

مدين	دائن	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
		01/01/ن+1		
12			640 000	
	11			640 000
		ترحيل نتيجة الدورة إلى حساب 11		
		تاريخ عقد الج الع للش		
11			625 000	
	1061			13 500
	1068			34 000
	45701			346 500
	45702			231 000
		قيد توزيع الربح القابل للتوزيع		

تاسعا: دراسة الحساب 13 إيرادات وأعباء مؤجلة- خارج دورة الاستغلال:

يضم هذا الحساب الحسابات الفرعية التالية:

ح /131: إعانات تجهيز

ح /132: إعانات استثمار أخرى

ح /133: ضرائب مؤجلة أصول

ح /134: ضرائب مؤجلة خصوم

ح /138: أعباء وإيرادات أخرى مؤجلة

I- الإعانات:

المؤسسات بإمكانها أن تحصل على تمويل في شكل إعانة، من طرف الدولة، أو الجماعات المحلية، أو أي هيئة أخرى بهدف تغطية عجز داخلي أو خارجي، أو لأجل دعم سياسة نمو ضرورية.

إذن نستطيع القول أن الإعانات تختلف تبعا لمصدرها، هدفها، وشروط الحصول عليها، ونميز ما يلي:

I- 1 أنواع الإعانات وهدفها: يوجد ثلاثة أصناف رئيسية للإعانات يتميز الصنف عن الآخر من خلال الجهة المقدمة أو هدفها.

- إعانات الإستغلال أو التوظيف
- إعانات التوازن
- إعانات التجهيز أو الاستثمار الأخرى

تعالج هذه الإعانات بطرق مختلفة، وكل منها يخضع لنظام جبائي خاص؛

I-1-1 إعانات الإستغلال أو التوظيف: وهي إعانات موجهة لتغطية الخسائر والتكاليف المرتبطة بنشاط المؤسسة والناجمة عن أسباب خارجة عن إرادتها عادة، كالسلع المدعمة مثلا (الحليب، السكر، القهوة، الفرينة،...)؛ فتستفيد هذه المؤسسة بتغطية من الخزينة عن طريق منح إعانة إستغلال، التي تعالج كالآتي:

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ الوعد		
441			xxxx	
	7410	إعانة استغلال أو توظيف		xxxx
		وعد بالحصول على إعانة الاستغلال أو التوظيف		
		تاريخ الحصول على الإعانة		
512			xxxx	
	441			xxxx
		استلام إشعار دائن رقم ... المتعلق بإعانة استغلال أو توظيف		

مثال 1: في إطار دعم الدولة لبعض المنتجات ذات الإستهلاك الواسع، قدم لنا الديوان الوطني للحليب ناحية الوسط المعطيات التالية:

سعر بيع الديوان (دج / ل)	السعر التجاري المحدد من طرف الدولة (دج /ل)	قيمة الفرق (دج / ل)
24,50	20	4,50

بالنسبة للثلاثي الأول للسنة ن قام الديوان ببيع 000 1000 لتر وفي 04/15/ن إستلم إشعار دائن رقم 325 بمبلغ الفرق (4,50دج × 000 1000) = 4 500 000دج؛ التسجيل المحاسبي لهذه الإعانة يكون كما يلي:

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	البيان	مدين	دائن
		04/15/ن		
512			4 500 000	
	7410			4 500 000
		الحصول على إشعار دائن رقم ...		

مثال 2: مؤسسة صالح صدرت ما قيمته: 000 400 دج منتوجات الزبدة، حيث أن سعر التكلفة الحقيقي هو 000 600دج وهامش ربحه 30% أي 000 180 دج، وفي إطار سياسة دعم الأسعار للمنتوجات المقبول تصديرها، تحصلت مؤسسة صالح في 03/31/ن على إعانة مساوية للربح الغائب المحقق هي:

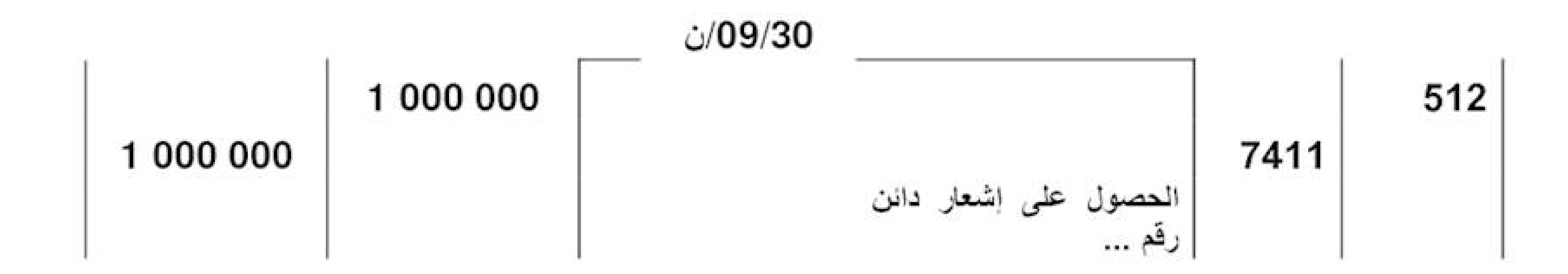
$$[\,400\,000 - (180\,000 + 600\,000)] = 380\,000 \text{ دج}$$

		03/31/ن		
512			380 000	
	7410			380 000
		الحصول على إشعار دائن رقم ...		

I-1-2 إعانات التوازن: وهي إعانات موجهة لتغطية التكاليف المرتبطة بنشاط المؤسسة كالأجور المتأخرة مثلا. فتستفيد هذه المؤسسة من إعانة توازن تعالج كما يلي:

		تاريخ الوعد		
441			xxxx	
	7411	إعانة توازن		xxxx
		وعد بالحصول على إعانة توازن		
		تاريخ الحصول على الإعانة		
512			xxxx	
	441			xxxx
		استلام إشعار دائن رقم ... المتعلق بإعانة توازن		

مثال 1: منذ إنشائها تلعب مؤسسة (DNC) دورا فعالا في التنمية الإقتصادية والإجتماعية بالرغم من مختلف العقبات التي تعترضها. نهاية السنة ن حققت عجز مقداره 000 000 1دج بسبب كثرة التعطلات لسلسلة الإنتاج؛ وحتى تحتفظ بعمالتها ويعود الإستقرار الإقتصادي قدمت الدولة إعانة توازن إلى مؤسسة (DNC) وذلك في 09/30/ن بمقدار العجز.



512		30/09/ن	1 000 000	
	7411	الحصول على إشعار دائن رقم ...		1 000 000

مثال 2: في 30/03/ن تحصل الفرع (URO) على قرض من دون فائدة لمدة 03 أشهر من المؤسسة الأم بقيمة 000 350 1دج، هذا القرض موجه لتمويل الأجور المتأخرة. ولعدة أسباب منها وجود صعوبات في تحصيل الفرع لحقوقه فإنه لم يستطع تسديد القرض الممنوح من طرف المؤسسة الأم في آجاله المحددة؛ لذا قررت المؤسسة الأم تحويل قرضها إلى إعانة (تخصيص نهائي).

الإثبات المحاسبي للقرض عند الفرع:

512		30/03/ن	1 350 000	
	451	عمليات المجمع الحصول على إشعار دائن رقم ...		1 350 000

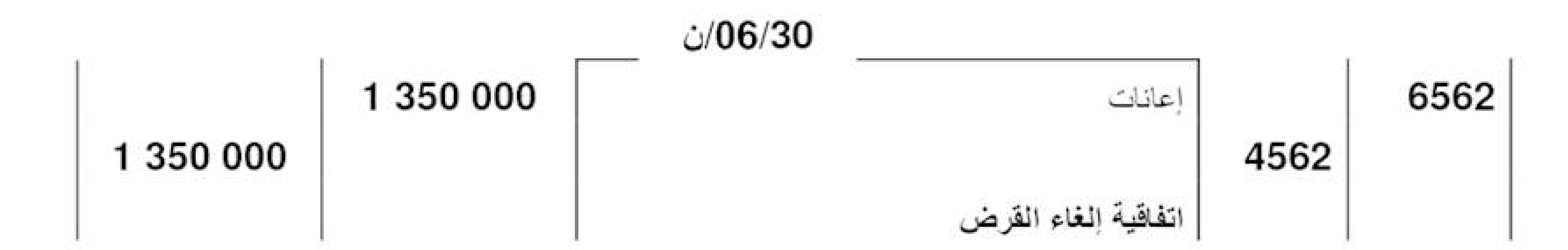
الإثبات المحاسبي لتحويل القرض إلى إعانة:

451		30/06/ن	1 350 000	
	7411	اتفاقية إلغاء الدين بتحويله إلى إعانة		1 350 000

الإثبات المحاسبي للقرض لدى المؤسسة الأم:

4562		30/03/ن الشركاء: الحسابات الجارية	1 350 000	
	512	حسب أمر بتحويل رقم ...		1 350 000

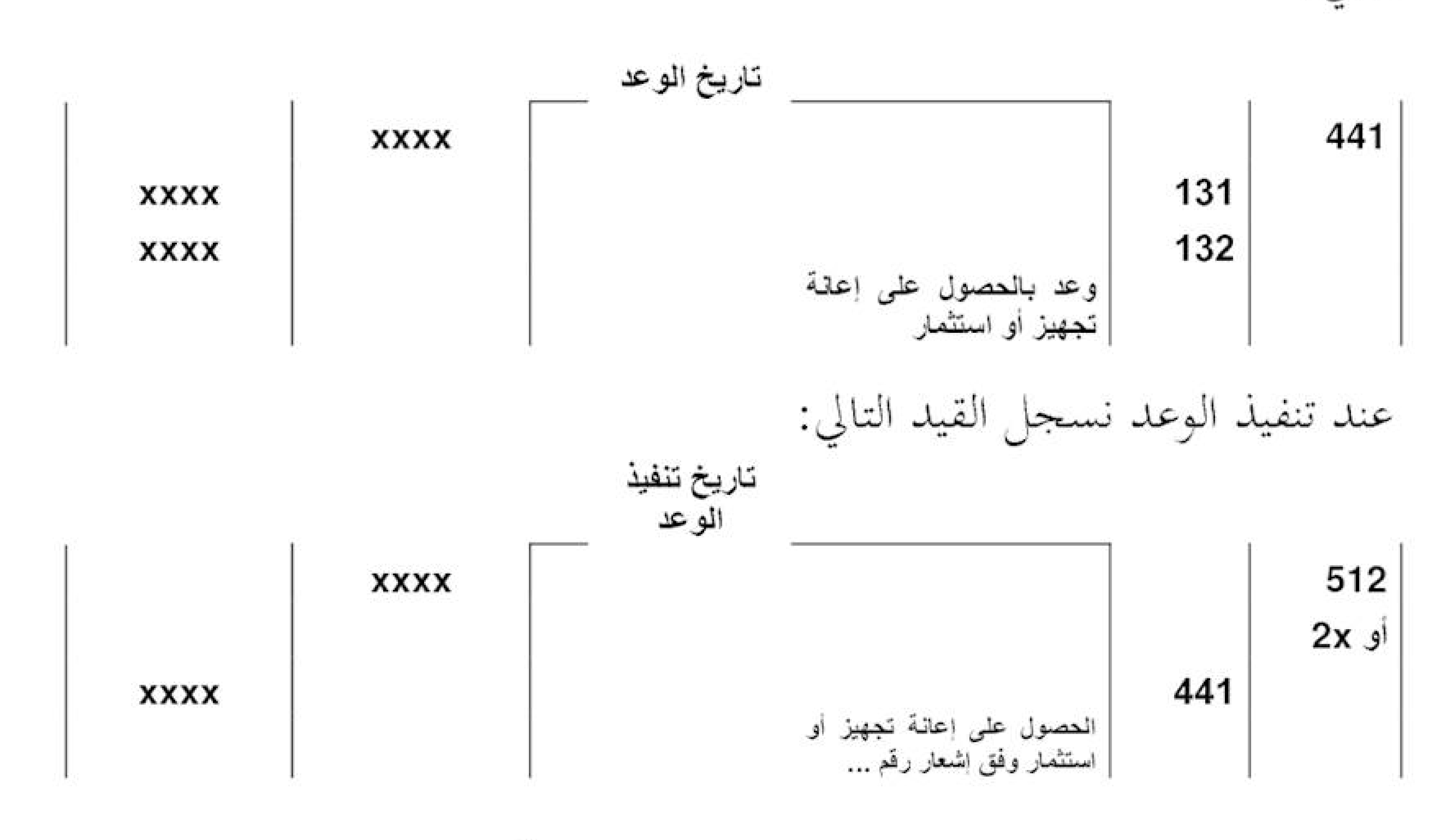
الإثبات المحاسبي لتحويل القرض إلى إعانة:



		06/30/ن		
6562		إعانات	1 350 000	
	4562			1 350 000
		اتفاقية إلغاء القرض		

ملاحظة: إعانات الاستغلال وإعانات التوازن لا نقوم بإدخالهم ضمن المخطط الجبائي إلا في الدورة التي يحصلان فيها؛ بمعنى لا نأخذ بعين الاعتبار الوعد بتقديم إعانة.

I-1-3 إعانات التجهيز: في الحقيقة، تقدم إعانات التجهيز بشروط محددة بدقة، كطبيعتها وأجل استخدامها؛ عند الوعد بتقديم الإعانة نسجل القيد التالي:



		تاريخ الوعد		
441			xxxx	
	131			xxxx
	132			xxxx
		وعد بالحصول على إعانة تجهيز أو استثمار		

عند تنفيذ الوعد نسجل القيد التالي:

		تاريخ تنفيذ الوعد		
512 أو 2x			xxxx	
	441			xxxx
		الحصول على إعانة تجهيز أو استثمار وفق إشعار رقم ...		

هذه الإعانة يتم تحويلها دوريا للنتيجة من أجل تحميلها للضريبة وهذا انطلاقا من الدورة الجارية التي تلي دورة الحصول عليها، حيث يتم ترحيلها بأجزاء متساوية للخمس (05) سنوات الموالية؛ وذلك وفق القيد التالي:

		12/31/ن		
1319		إ. ت. المسجلة في النتيجة	xxxx	
1329		إ. إ. أ. المسجلة في النتيجة	xxxx	
	754	حصص إعانات الاستثمار المحولة إلى نتيجة الدورة		xxxx
		التحويل السنوي لإعانة التجهيز أو لإعانة الاستثمار إلى النتيجة		

وفي نهاية السنة الخامسة وبعد تسجيل قسط الترحيل نقوم بترصيد حساب الإعانة المعني وذلك كما يلي:

		12/31/ ن		
131			xxxx	
132			xxxx	
	1319			xxxx
	1329			xxxx
		إقفال حساب الإعانة		

إلا أن التجهيزات التي تفوق مدة اهتلاكها الخمس (05) سنوات يمكننا أن نعتبر مدة اهتلاكها كأساس للترحيل السنوي للإعانة (المادة 144 ق ض م والمعدلة بالمواد 9 من قانون المالية لسنة 2007 و9 من ق م لسنة 2010 و7 من ق م لسنة 2012).

في حالة التنازل عن تثبيتات محازة عن طريق إعانة، يتم ترحيل جزء الإعانة المتبقي إلى النتيجة، أي بجعل ح/131 أو ح/132 مدينا بدائنية ح/754.

مثال: هيئة دولية مكلفة بالتنمية الصناعية، قدمت إعانة تثبيت إلى مؤسسة بقيمة: 000 000 10 دج الحساب البنكي للمؤسسة لدى BNA أصبح دائنا بهذه القيمة في 12/12/ن وحسب بنود العقد فإن التثبيتات التي يتم حيازتها أو إنشاؤها بواسطة هذه الإعانة لا يمكن التصرف فيها لمدة 15 سنة.

تم إستعمال الإعانة كما يلي:

- 80% أقتنت بها آلات إنتاج تهتلك لمدة 10 سنوات
- 05% كمصاريف لتهيئة هذه الآلات
- 15% حيازة قطعة أرض

قطعة الأرض تمت حيازتها بتاريخ 03/30/ن+1، الآلات أستلمت وأصبحت جاهزة للإنتاج بتاريخ: 02/25/ن+2.

كل العمليات تمت عن طريق الحساب البنكي للمؤسسة لدى BNA.

المطلوب: سجل كل القيود الضرورية.

الحل:

		12/12/ن		
512			10 000 000	
	131			8 500 000
	132			1 500 000
		وصول اشعار دائن رقم... من BNA		
		03/30/ن+1		
211			1 500 000	
	512			1 500 000
		شراء أرض عن طريق شيك بنكي رقم...، عقد ملكية رقم ...		

وإذا افترضنا أن هذه العملية تمت بواسطة الموثق، فنسجل القيود التالية:

		03/30/ن+1		
211			1 500 000	
	515	الخزينة العمومية ومؤسسات الدولة		1 500 000
		عقد رقم... بتاريخ ...		
		//		
515			1 500 000	
	581	تحويلات الأموال		1 500 000
		وصل رقم... بتاريخ...		

		04/15/ن+1		
	1 500 000			581
1 500 000			512	
		وصول إشعار مدين رقم... بتاريخ...		
		12/31/ن+1		
	850 000			1319
	300 000			1329
1 150 000			754	
		التحويل السنوي لإعانة الأرض وإعانة الآلات إلى نتيجة الدورة		

على ضوء هذه العملية فإن المصاريف المتعلقة بحيازة الأرض لا تظهر.

		02/25/ن+2		
	8 500 000			215
	1 445 000			4456
9 360 000			404	
585 000			401	
		شراء آلالات وفق فاتورة رقم... ومحضر استلام رقم...		
		12/31/ن+1		
	9 360 000			404
	585 000			401
9 945 000			581	
		التسديد عن طريق أمر تحويل رقم...		
		02/25/ن+2		
	9 945 000			581
9 945 000			512	
		وصول اشعار مدين رقم... بتاريخ اليوم		
		12/31/ن+2		
	708 333,33			681
708 333,33			2815	
		اثبات قسط الاهتلاك السنوي تبعا لبطاقة الاهتلاك رقم...		

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		//		
1319			850 000	
1329			300 000	
	754			1 150 000
		التحويل السنوي لإعانة الأرض وإعانة الآلات إلى نتيجة الدورة		
		31/12/ن+3		
1319			850 000	
1329			300 000	
	754			1 150 000
		التحويل السنوي لإعانة الأرض وإعانة الآلات إلى نتيجة الدورة		
		31/12/ن+4		
1319			850 000	
1329			300 000	
	754			1 150 000
		التحويل السنوي لإعانة الأرض وإعانة الآلات إلى نتيجة الدورة		
		31/12/ن+5		
1319			850 000	
1329			300 000	
	754			1 150 000
		التحويل السنوي لإعانة الأرض وإعانة الآلات إلى نتيجة الدورة		
		//		
132			1 500 000	
	1329			1 500 000
		إقفال حساب الإعانة بالنسبة لقطعة الأرض		

إعانة جزئية لحيازة تثبيت: في هذه الحالة، إهتلاك الإعانة يتم على أساس المبلغ المستلم (وليس على أساس تكلفة الحيازة) مقسوم على خمسة (05)، طبعا إذاكان عمر التثبيت المعني 5 سنوات.

مثال: إعانة إستثمار مستلمة بتاريخ 12/05/ن: 000 000 8دج

حيازة آلات إنتاجية بتاريخ 01/02/ن+1: 000 000 12دج

مدة الإهتلاك: 05 سنوات.

		12/05/ن		
	8 000 000			512
8 000 000			131	
		إشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم		
		01/02/ن+1		
	1 2 000 000			215
	2 040 000			4456
14 040 000			404	
		تبعا للفاتورة رقم... بتاريخ		
		//		
	14 040 000			404
14 040 000			512	
		التسديد بواسطة شيك بنكي		
		12/31/ن+1		
	2 400 000			681
2 400 000			2815	
		قسط الاهتلاك السنوي تبعا لبطاقة التثبيت رقم...		
		//		
	1 600 000			1319
1 600 000			754	
		التحويل السنوي للإعانة إلى النتيجة		

مثال: تنازل عن تثبيت قبل الآجال المحددة.

في 08/02/ن إستلمت مؤسسة إعانة بقيمة 000 000 4دج تنص بنود عقد الإعانة على عدم التصرف في التثبيتات المحازة أو المنتجة من خلالها لمدة 10 سنوات.

في 05/01/ن+1 إستعملت المؤسسة الإعانة في حيازة آلات إنتاج مختلفة تهتلك لمدة 10 سنوات؛

في 05/01/ن+4 تنازلت المؤسسة عن الآلات مقابل شيك بنكي بقيمة 3 000 000دج؛

من المفترض أن يتم استغلال الآلات المقتناة من خلال الإعانة إلى غاية 31/12/ن+9 لكن المؤسسة تنازلت عليها في 05/01/ن+4 أي قبل سبع (07) سنوات من الآجال المحددة في بنود عقد الإعانة.

إذا وطبقا لنص المادة 144 من ق ض م فإنه يتوجب على المؤسسة أن تقوم بإعادة دمج أقساط الإعانة المتعلقة بالسنوات المتبقية ضمن النتيجة حتى يتم إخضاعها للضريبة.

الحل:

1- الإثبات المحاسبي للتنازل عن الآلات:

		05/01/ن+4		
2815			1 200 000	
512			3 000 000	
	215			4 000 000
	752			200 000
		المحضر رقم... لإبعاد الآلات من ذمة المؤسسة بتاريخ...، مع إثبات الإيراد بشيك رقم...		

2- ترصيد حساب الإعانة (حـ/131):

		31/12/ن+4		
131			2 800 000	
	754			2 800 000
		إعادة دمج أقساط الإعانة إلى النتيجة		

	131		//		1 200 000	
		1319				1 200 000
			إقفال حساب الإعانة			

أو نسجل القيد المركب التالي:

			31/12/ن+4		
131				4 000 000	
	1319				1 200 000
	754				2 800 000
		إقفال حساب الإعانة من خلال إعادة دمج السنوات السبع المتبقية			

بيانيا، حسابات الإعانة بعد القيود المجراة تعطينا الأرصدة التالية:

ح/ 131

1 200 000	4 000 000
2 800 000	
(31/12/ن+4)	
4 000 000	4 000 000

ح/ 1319

400 000	1 200 000
400 000	**(31/12/ن+4)**
400 000	
1 200 000	1 200 000

بمعنى الحسابين (131 و 1319) مقفلين.

إعانات ما بين المؤسسات:

مثال: إشتركت خمسة (05) مؤسسات فيما بينها لإنشاء مؤسسة لتسيير المخيم الصيفي، حيث تدفع كل منها مبلغ: 500 000 دج.
الإثبات المحاسبي لدى كل مؤسسة متنازلة:

			تاريخ منح الإعانة		
6562				500 000	
	512				500 000
		حسب أمر التحويل لهذا اليوم			

الإثبات المحاسبي لدى المؤسسة المسيرة:

6562		تاريخ منح الإعانة	2 500 000		
	512			2 500 000	
		تبعا لأمر التحويل بتاريخ			
		تبعا لأمر التحويل بتاريخ			
		تبعا لأمر التحويل بتاريخ			
		تبعا لأمر التحويل بتاريخ			
		تبعا لأمر التحويل بتاريخ			
		تبعا لأمر التحويل بتاريخ			

- إذا كانت الإعانة متأتية من هيئة لها وصاية على المؤسسة، فتسجل كمساهمة في رأس المال.

II- أصول وخصوم الضريبة المؤجلة:

قبل التطرق إلى المعالجة المحاسبية لكل من الضرائب المؤجلة أصول والضرائب المؤجلة خصوم، نود الإشارة إلى بعض المفاهيم المتعلقة بهما؛

II- 1 قواعد القياس والاعتراف بالضريبة: ويتعلق الأمر بالضريبة الحالية والضريبة المؤجلة،

II- 1 -1 أصول وخصوم الضريبة الحالية:

1. الاعتراف:

- يتم الاعتراف بالضريبة الحالية للفترة أو الفترات السابقة غير المسددة كالتزام في الخصوم؛
- إذا كان مبلغ الضريبة الحالية المدفوع أكبر من المبلغ الواجب الدفع(المستحق) يتم الاعتراف بالفائض كأصل؛

- الخسارة الضريبية التي يمكن ترحيلها لعدة دورات سابقة لتغطية ضريبة مستحقة لفترة سابقة تسجل ويعترف بها كأصل.

2. القياس:

يجب قياس أصول وخصوم الضريبة الحالية بالقيمة المتوقع دفعها (أو استردادها) إلى مصلحة الضرائب، استنادا إلى المعدلات التي تتضمنها القوانين السارية المفعول بتاريخ إعداد الميزانية.

II- 1 -2 أصول وخصوم الضريبة المؤجلة:

1. الاعتراف بالخصوم الضريبة المؤجلة :

يجب الاعتراف بخصوم الضريبة المؤجلة لكل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة، باستثناء تلك الناتجة:

- الاعتراف الأولي للشهرة؛
- الاعتراف الأولي للأصول أو الخصوم في معاملة لا تتعلق بـ:
  - بتجميع أو اندماج أعمال؛
  - لا تتأثر النتيجة المحاسبية ولا النتيجة الضريبية.

فيما يتعلق بالفوارق المؤقتة الخاضعة للضريبة والمتعلقة بالمساهمات في الشركات التابعة، الفروع، والشركات الزميلة يجب الاعتراف بخصوم الضريبة المؤجلة المتعلقة بها.

2. الاعتراف بالأصول الضريبة المؤجلة:

يجب الاعتراف بأصول الضريبة المؤجلة لكل الفروقات المؤقتة القابلة للخصم والخسائر والقروض الضريبية غير المستعملة، بشرط أن يكون هناك احتمال لوجود ربح ضريبي في المستقبل متاح لاسترجاع هذه الفوارق،

ويستثنى منها:

- الشهرة السالبة والتي تُعالج حسب المعيار "IFRS3" المتعلق باندماج الأعمال

- التسجيل الأولي للأصول أو الخصوم في معاملة لا تمثل اندماج أعمال ولا تؤثر على النتيجة المحاسبية أو النتيجة الضريبية؛

فيما يتعلق بالفوارق المؤقتة القابلة للخصم والمتعلقة بالمساهمات في الشركات التابعة، الفروع، والشركات الزميلة يجب الاعتراف بأصول الضريبة المؤجلة المتعلقة بها.

3. القياس:

- يجب تقييم أصول وخصوم الضريبة المؤجلة استنادا إلى معدلات الضريبة التي يكون متوقع تطبيقها في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد فيها الخصم؛

- يجب أن تدرج الضريبة المؤجلة كدخل أو كمصروف ضمن جدول حساب النتائج وتؤثر في نتيجة الفترة، إلا إذا ظهرت الضريبة من:

- عملية أو حدث يسجل ويعترف به مباشرة في الأموال الخاصة؛
- اندماج أعمال، والذي اعتبر كعملية حيازة (اقتناء).

يمكن أن تخضع أصول وخصوم الضريبة المؤجلة إلى مقاصة فيما بينها تحت شروط معينة هي :

- أن يكون للمؤسسة حق قانوني في ذلك؛
- أصول وخصوم الضريبة المؤجلة على النتيجة مفروضة من نفس السلطة الضريبية وعلى نفس المؤسسة.

II- 2 حساب وتسجيل الضرائب المؤجلة: إن حساب وتسجيل الضريبة المستحقة في الحسابات السنوية لا يطرحان في أغلب الحالات أي إشكال، على العكس بالنسبة لتسجيل وحساب الضرائب المؤجلة، فبالرجوع إلى أنواع الضرائب المؤجلة يمكن أيضا التمييز بين:

II- 2 -1 ضرائب مؤجلة أصول: هي مبلغ ضرائب الربح القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية وقد أدرجها النظام المحاسبي المالي ضمن الحساب 133: ضرائب مؤجلة أصول، ومن أمثلتها نجد: التثبيتات التي تهتلك محاسبيا بشكل أسرع من اهتلاكها الجبائي، مؤونات للعطل المدفوعة الأجر، فوائد القروض التي لم يتم تسديدها بعد.

II- 2 -2 ضرائب مؤجلة خصوم: هي مبلغ ضرائب الربح المستحقة الدفع في الفترات المستقبلية، وقد أدرجها النظام المحاسبي المالي ضمن الحساب 134: ضرائب مؤجلة خصوم، ونجد من أمثلتها ترحيل العجز والخسائر ضريبيا إلى السنوات اللاحقة والتي تؤدي بدورها إلى تسجيل ضرائب مؤجلة كلما كان من المحتمل أن يتم تحميل هذه الخسائر القابلة للترحيل، إعانات الاستغلال أو التوظيف التي لم تحصل بعد.

ويمكن تقديم الأمثلة التالية في الجدول أسفله للتوضيح أكثر الضرائب المؤجلة:

العناصر	القيمة المحاسبية أكبر من القيمة الجبائية	القيمة المحاسبية أقل من القيمة الجبائية
إيراد الفائدة مستحق القبض، يعتبر جزء من الربح المحاسبي، لكن ليس جزء من الربح الجبائي لأن القاعدة الضريبية لا تعترف به إلا بعد قبضه.	ضرائب مؤجلة خصوم	
التثبتات التي تهتلك جبائيا بشكل أسرع من اهتلاكها المحاسبي.	ضرائب مؤجلة خصوم	
التثبتات التي تهتلك محاسبيا بشكل أسرع من اهتلاكها الجبائي.		ضرائب مؤجلة أصول
نفقات وأعباء التطوير التي يتم تسجيلها محاسبيا ضمن التثبيتات، على العكس من الجانب الجبائي أين يجب طرحها خلال الدورة التي حدثت فيها.	ضرائب مؤجلة خصوم	
ترحيل العجز والخسائر ضريبيا إلى السنوات اللاحقة.		ضرائب مؤجلة أصول
الاعتراف ببعض المصاريف لغايات المحاسبة المالية وتخفيضها من أرباح الفترة الجارية، وتأجيل الاعتراف بها لغايات ضريبية للفترات القادمة، مثل مؤونة المعاشات (مؤونة مكافأة نهاية الخدمة).	ضرائب مؤجلة خصوم	
إخضاع بعض الإيرادات بموجب التشريعات الضريبية للضريبة على الأرباح في الفترة الحالية، رغم أن قواعد المحاسبة المالية توجب الاعتراف بها خلال الفترات اللاحقة.		ضرائب مؤجلة أصول

مثال 1:

شركة تحصلت على آلة بقيمة 000 1دج في بداية السنة ن يتم اهتلاكها محاسبيا في ظرف سنتين، أما جبائيا فالآلة يجب أن تهتلك في ظرف 05 سنوات، وعلى افتراض أن رقم الأعمال بلغ 000 1دج.

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية اللازمة.

الحل:

العناصر	ن	ن+1	ن+2	ن+3	ن+4
رقم الأعمال	1 000	1 000	1 000	1 000	1 000
الاهتلاك المحاسبي	500	500	-	-	-
الاهتلاك الجبائي	200	200	200	200	200
النتيجة المحاسبية	500	500	1 000	1 000	1 000
النتيجة الجبائية	800	800	800	800	800
ض.أ.ش الجبائية 25 %	200	200	200	200	200
ض.أ.ش المحاسبية 25 %	125	125	250	250	250

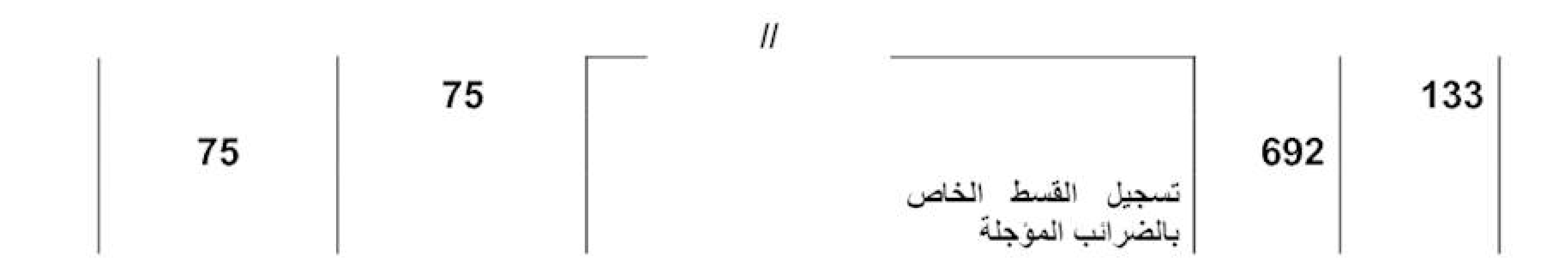
والتسجيل المحاسبي يتم كالآتي:

مدين	دائن	البيان		مدين	دائن
			12/31/ن		
695				200	
	444	تسجيل قسط الضريبة على أرباح الشركات			200
			//		
133				75	
	692	تسجيل القسط الخاص بالضرائب المؤجلة			75

		31/12/ن+1		
695			200	
	444	تسجيل قسط الضريبة على أرباح الشركات		200
		//		
133			75	
	692	تسجيل القسط الخاص بالضرائب المؤجلة		75

أما فيما يخص السنوات ن+2، ن+3، ن+4 فالتسجيل المحاسبي يكون كما يلي:

		31/12/ن+2		
695			200	
	444	تسجيل قسط الضريبة على أرباح الشركات		200
		//		
133			75	
	692	تسجيل القسط الخاص بالضرائب المؤجلة		75
		31/12/ن+3		
695			200	
	444	تسجيل قسط الضريبة على أرباح الشركات		200
		//		
133			75	
	692	تسجيل القسط الخاص بالضرائب المؤجلة		75
		31/12/ن+4		
695			200	
	444	تسجيل قسط الضريبة على أرباح الشركات		200



133		//		
	692	تسجيل القسط الخاص بالضرائب المؤجلة	75	75

مثال 2:

نعتبر أن هناك مصاريف التطوير بقيمة 900دج، تم تثبيتها في شكل أصول من طرف المؤسسة سنة 2005، قابلة للاهتلاك في ظرف 03 سنوات، أما جبائيا فإن هذه المصاريف تعتبر كتكاليف تحمل لسنة 2005 (على اعتبار أن رقم أعمال المؤسسة كان 000 1دج).

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية اللازمة.

الحل:

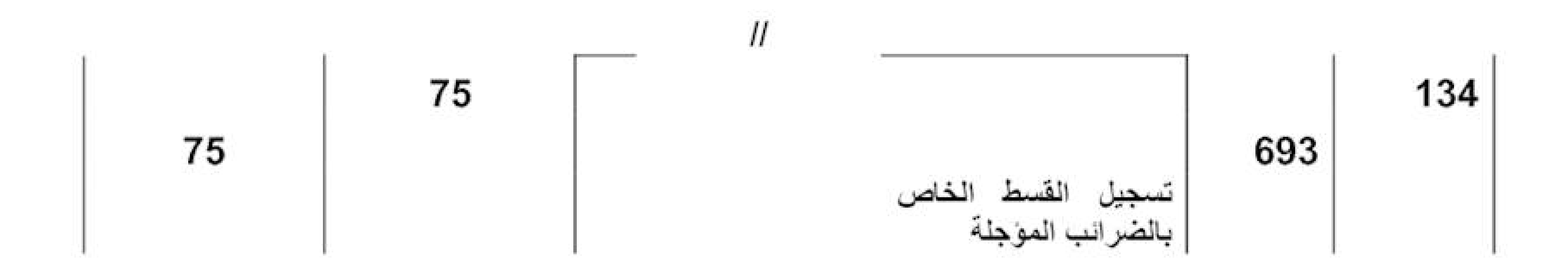
العناصر	ن	ن+1	ن+2	ن+3
رقم الأعمال	1 000	1 000	1 000	1 000
تثبيت المصاريف	900	/	/	/
التكاليف	(900)	/	/	/
الاهتلاك المحاسبي	00	300	300	300
الاهتلاك الجبائي	00	00	00	00
النتيجة المحاسبية	1 000	700	700	700
النتيجة الجبائية	100	1 000	1 000	1 000
ض.أ.ش الجبائية 25 %	25	250	250	250
ض.أ.ش المحاسبية 25 %	250	175	175	175

أما التسجيل المحاسبي فهو كالآتي:

		12/31/ن		
695			25	
	444			25
		تسجيل قسط الضريبة على أرباح الشركات		
		//		
693			225	
	134			225
		تسجيل القسط الخاص بالضرائب المؤجلة		

أما في السنوات ن+1، ن+2، ن+3 فإن التسجيل يكون على الشكل التالي:

		12/31/ن+1		
695			250	
	444			250
		تسجيل قسط الضريبة على أرباح الشركات		
		//		
134			75	
	693			75
		تسجيل القسط الخاص بالضرائب المؤجلة		
		12/31/ن+2		
695			250	
	444			250
		تسجيل قسط الضريبة على أرباح الشركات		
		//		
134			75	
	693			75
		تسجيل القسط الخاص بالضرائب المؤجلة		
		12/31/ن+3		
695			250	
	444			250
		تسجيل قسط الضريبة على أرباح الشركات		



مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
134		//	75	
	693	تسجيل القسط الخاص بالضرائب المؤجلة		75

III- ح /138: إيرادات وأعباء أخرى مؤجلة:

ويندرج ضمنه الحسابين الفرعيين الآتيين:

ح/1386: أعباء أخرى مؤجلة

ح/1387: إيرادات أخرى مؤجلة

III-1 ح /1386: أعباء أخرى مؤجلة

تطبيقا لمبدأ ربط التكاليف بالإيرادات، فإن هذا الحساب يسمح بتوزيع الأعباء المتعلقة بعملية إنتاج طويلة (12 شهر فأكثر)، بمعنى أعباء مسجلة خلال الدورة إلا أنها تتعلق بإنتاج سيتم أو ينجز مستقبلا.

وفي نهاية كل دورة نجعله مدينا بدائنية حسابات الأعباء بحسب طبيعتها المتعلقة بالمنتوج (محاسبة تحليلية بسيطة وموصى بها)، وذلك كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
1386		12/31/ن	xxxx	
	6xx	إثبات الأعباء الأخرى المؤجلة		xxxx

وفي الدورة التي تفرغ فيها المؤسسة من عملية الإنتاج يتم جعله مدينا (بمبلغ الأعباء المرتبطة بالمنتوج التام لحظة البيع) بدائنية ح/786: استرجاعات مالية للمؤونة، وذلك كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
1386		خلال الدورة	xxxx	
	786	إثبات الأعباء الأخرى المؤجلة		xxxx

وفي نهاية الدورة المعنية بمقابلة الأعباء بالإيراد المكتمل يتم جعل الرصيد المدين لـ ح/1386 المسجل (بالسالب) ضمن الأموال الخاصة.

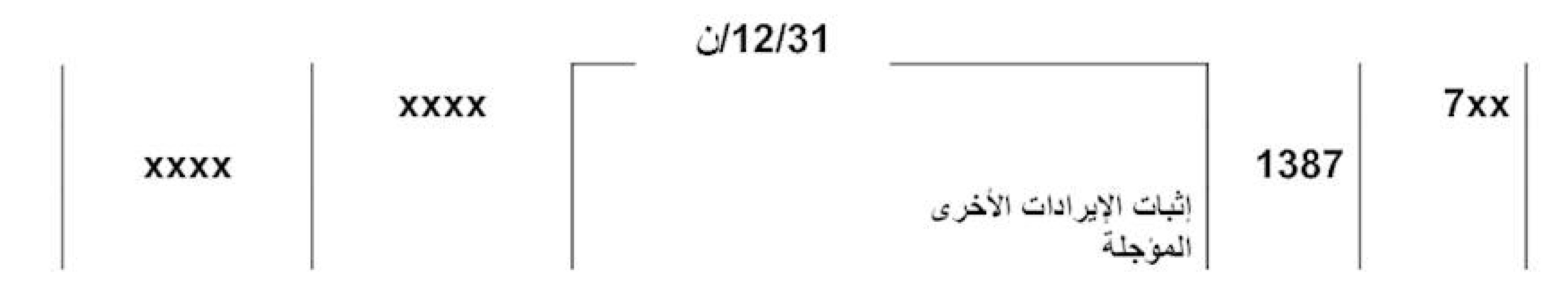
III-2 ح /1387: إيرادات أخرى مؤجلة:

تطبيقا لمبدأ ربط التكاليف بالإيرادات، نسجل ضمن هذا الحساب المبلغ المؤجل لإيرادات إلا أن الأعباء المتعلقة بها لم يتم الإلتزام بها بعد.

هي الحالة العامة للمبيعات مع ضمان خدمة ما بعد البيع مجانا، حيث أن سعر البيع يضم سعر الآداء أو الخدمة المستقبلي في حين أن الخدمة ستأتي لاحقا.

الإيراد المتعلق بالآداء المستقبلي يجب أن نوزعه خلال فترة الضمان، وفي غياب الدقة المتعلقة بتقييم الإيرادات المستقبلية فإننا نعود للتعريف العام الذي يحدد بأن الإيرادات يجب أن تقاس بالقيمة العادلة لما يقابلها بما حصل أو سيحصل، الذي يعني تحيين للمدخلات المستقبلية للخزينة؛

ويسجل محاسبيا كما يلي:



7xx	1387	12/31/ن		
			xxxx	
		إثبات الإيرادات الأخرى المؤجلة		xxxx

في نهاية الدورة يتم جعل الرصيد الدائن لـ ح/1387 ضمن سطر الخصوم غير الجارية.

ملاحظة:

ح/15: المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية، سيتم التطرق إليه ضمن موضوع المؤونات.

عاشرا: دراسة الحساب 16 القروض والديون المماثلة:

القروض والديون المماثلة هي عبارة عن موارد تمويل خارجية متعاقد من أجلها مع مؤسسات مقرضة و/أو الغير، موجهة بصورة دائمة لتمويل وسائل الاستغلال والإنتاج.

يتم تسديدها بعد فترة، وتشارك مع الأموال الخاصة في تغطية الاحتياجات الدائمة للمؤسسة.

ويوجد عدة أنواع للقروض، القروض المتعاقد عليها مع مقرض واحد وتمثل القروض الفردية، وتلك المتعاقد عليها مع عدة مقرضين وهي حالة الاكتتاب العام للادخار وتأخذ شكل القروض الإجبارية.

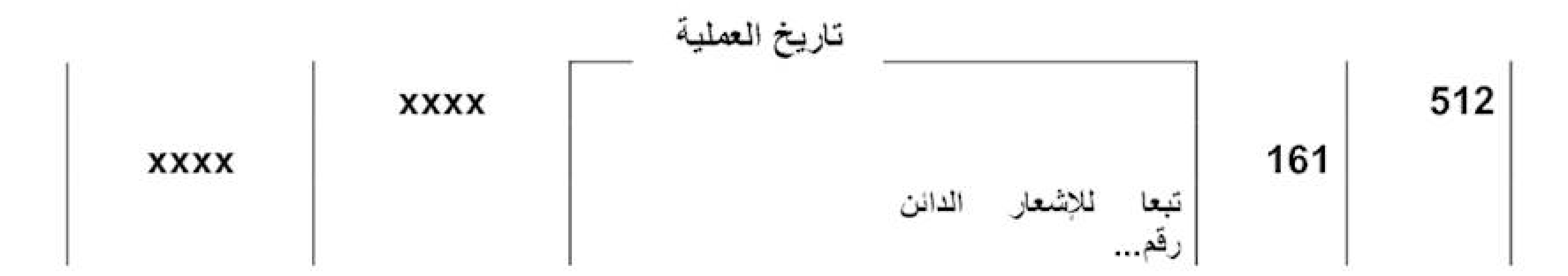
حسابات الديون لا نسجل ضمنها سوى العمليات المالية (العمليات التجارية لا يتم إدراجها ضمنها).

وينقسم الحساب 16 إلى الحسابات الفرعية التالية:

- ح/161: سندات تساهمية
- ح/162: قروض إجبارية قابلة للتحويل
- ح/163: قروض إجبارية أخرى
- ح/164: قروض من قبل مؤسسات القرض
- ح/165: ودائع وكفالات مقبوضة
- ح/167: ديون على عقود التأجير التمويلي
- ح/168: قروض وديون أخرى مماثلة
- ح/169: علاوات استرداد الالتزامات

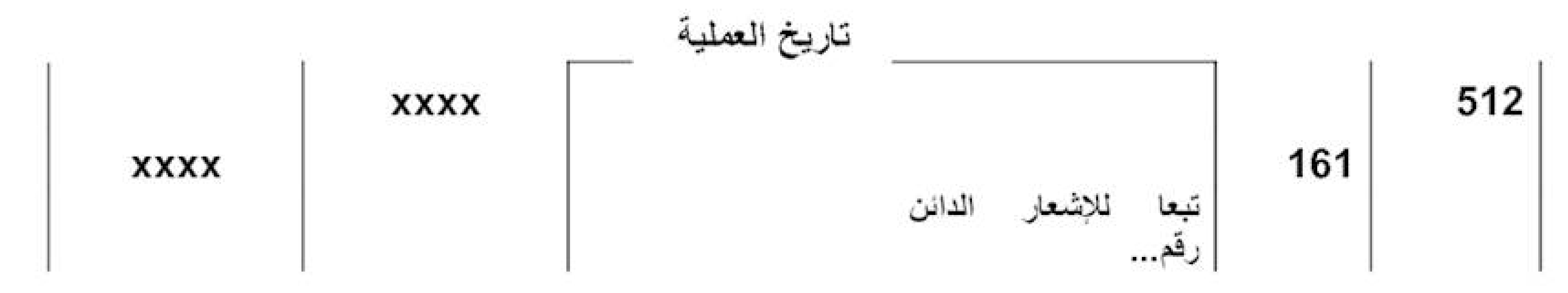
I- حـ /161: سندات تساهمية

عند إصدار السندات يتم جعل القيد التالي:



		تاريخ العملية		
512			xxxx	
	161			xxxx
		تبعا للإشعار الدائن رقم...		

وفي نهاية الدورة يتم إثبات أعباء الفوائد وذلك كما يلي:



		تاريخ العملية		
512			xxxx	
	161			xxxx
		تبعا للإشعار الدائن رقم...		

وعند تسديد القسط يتم جعل القيد التالي:

		تاريخ التسوية		
161			xxxx	
518			xxxx	
	512			xxxx
		تبعا للإشعار المدين رقم...		

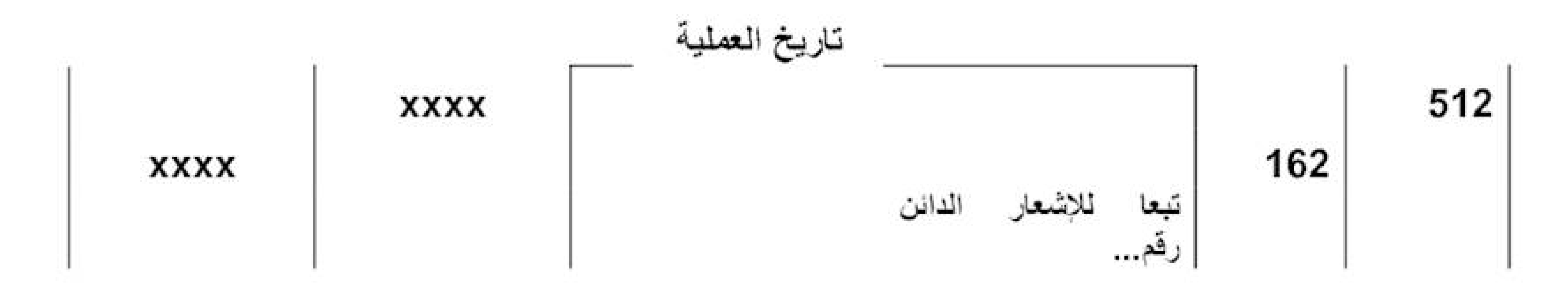
II- حـ /162: قروض إجبارية قابلة للتحويل

إصدار السندات لا يتم إلا من طرف شركة ذات أسهم لها سنتين من الوجود وقامت بإعداد وإقرار ميزانيتين متتاليتين من طرف المساهمين، هذه الشروط لا تنطبق على المؤسسات العمومية الاقتصادية أو الشركات التجارية الأخرى المسموح لها من طرف لجنة البورصة.

- مميزات السندات القابلة للتحويل إلى أسهم: يمتاز القرض القابل للتحويل بالمواصفات التالية:

- المؤسسة المصدرة له تتحصل على تمويل تكلفته أقل من تكلفة السندات العادية
- بالنسبة للمستثمر، السندات تعطيه إمكانية الحصول على عوائد (أرباح) في مرحلة الرفع من سعر السهم مع ضمان ربح أدنى بالنسبة للسندات غير القابلة للتحويل إلى أسهم
- سعر الإصدار يجب أن يساوي على الأقل القيمة الاسمية للأسهم التي سيتم استلامها في حالة التحويل.

عند استلام القرض يتم جعل القيد التالي:

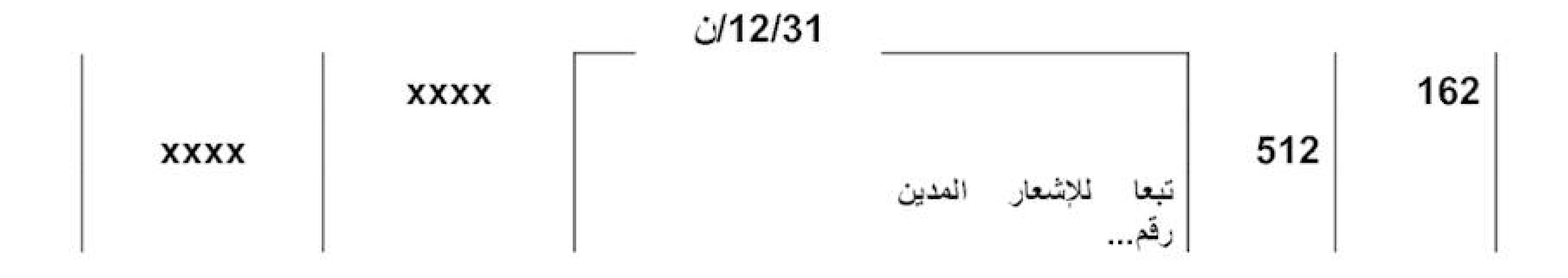


نشير بأن مصاريف الإصدار لا تدرج ضمن ح/162.

عند تحويل السند إلى سهم، نسجل القيد التالي:

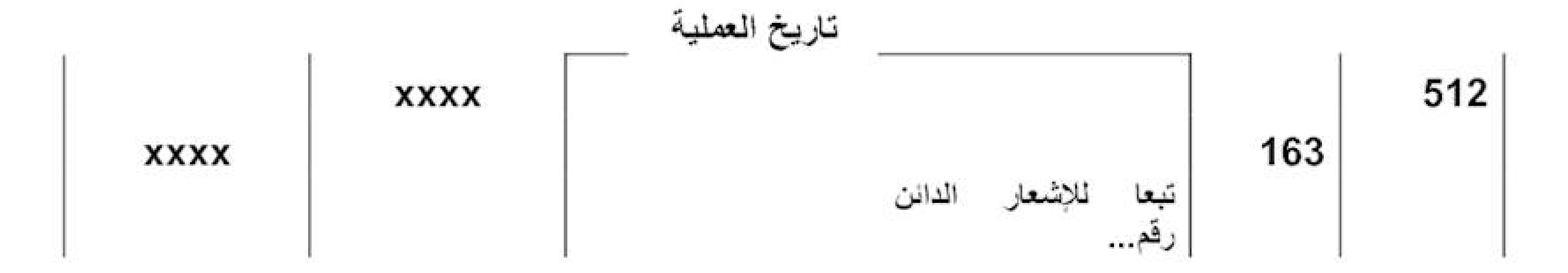
مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ العملية		
162			xxxx	
	101			xxxx
	103			xxxx
		تبعا للمحضر رقم...		

أما إذا لم يرغب الشخص في استلام الأسهم، ويحل تاريخ استحقاق السندات ويتم تسديدها يتم جعل القيد التالي:



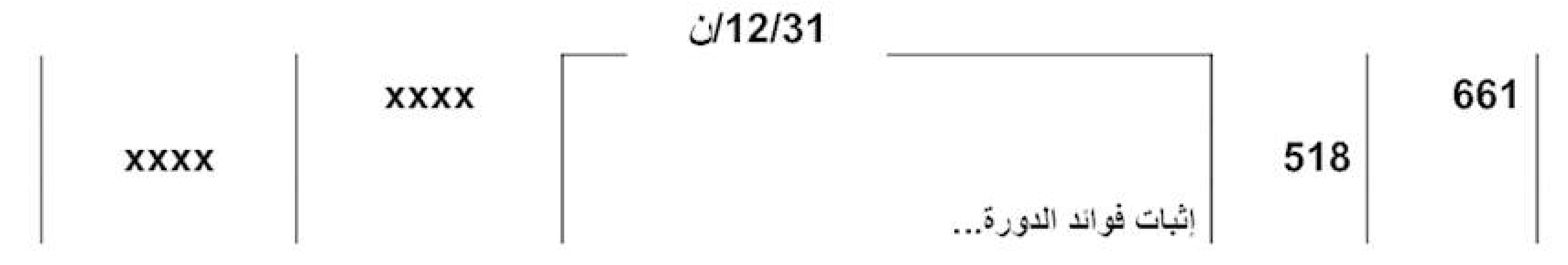
III- حـ /163: قروض إجبارية أخرى:

عند الحصول على قرض يتم جعل القيد التالي:



مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		تاريخ العملية		
512			xxxx	
	163			xxxx
		تبعا للإشعار الدائن رقم...		

وفي نهاية الدورة يتم إثبات أعباء الفوائد وذلك كما يلي:



مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		12/31/ن		
661			xxxx	
	518			xxxx
		إثبات فوائد الدورة...		

وعند تسديد القسط يتم جعل القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		تاريخ التسوية		
163			xxxx	
518			xxxx	
	512			xxxx
		تبعا للإشعار المدين رقم...		

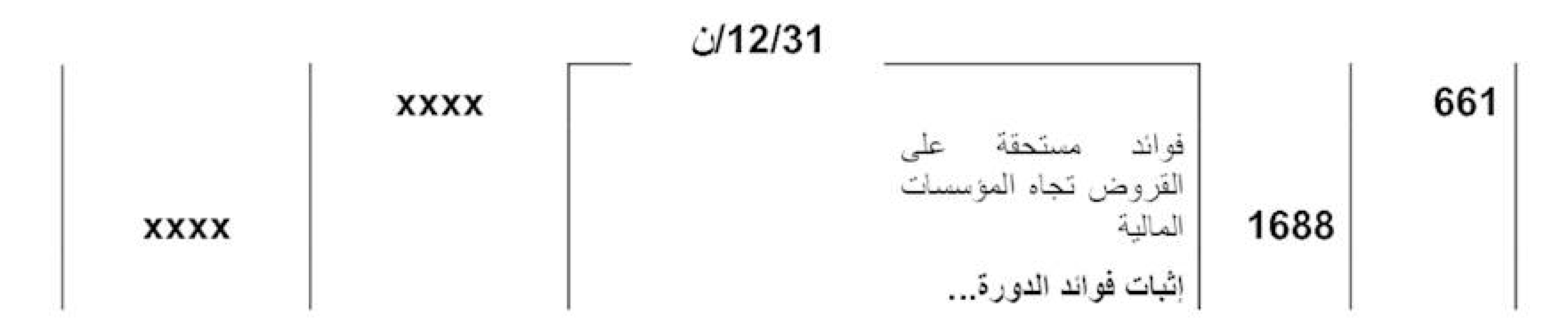
IV- حـ /164: قروض من قبل مؤسسات القرض:

هذا الحساب يضم القروض المتعاقد بشأنها إزاء الخزينة، البنوك التجارية، والمؤسسات المالية الدولية.

عند الحصول على القرض يتم جعل القيد التالي:

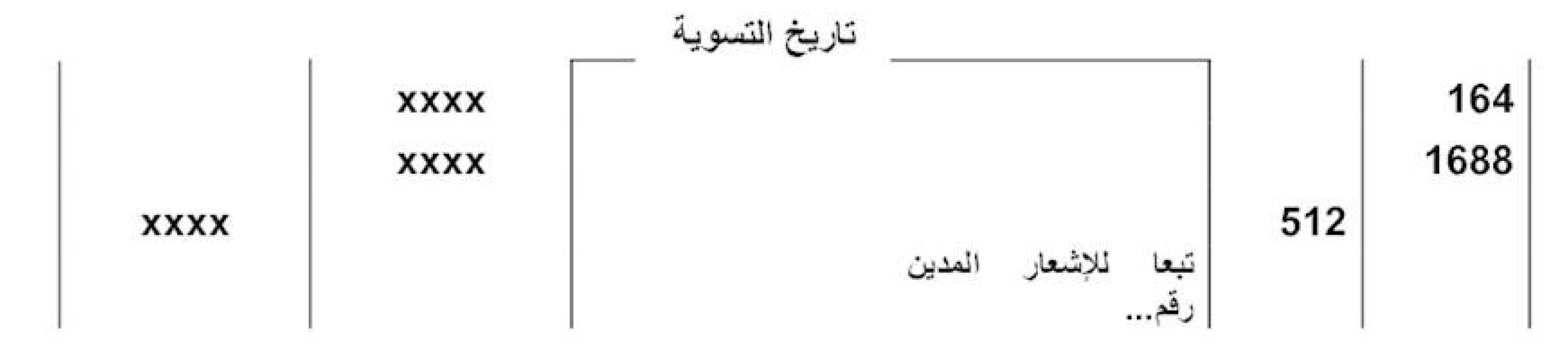
مدين	دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
		تاريخ العملية		
512			xxxx	
	164			xxxx
		تبعا للإشعار الدائن رقم...		

وفي نهاية الدورة يتم إثبات أعباء الفوائد وذلك كما يلي:



مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		12/31/ن		
661			xxxx	
	1688	فوائد مستحقة على القروض تجاه المؤسسات المالية		xxxx
		إثبات فوائد الدورة...		

وعند تسديد القسط يتم جعل القيد التالي:



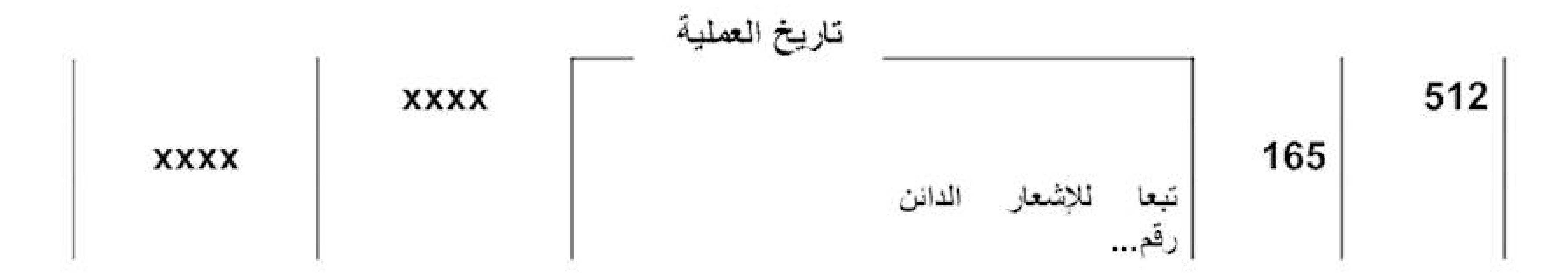
مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ التسوية		
164			xxxx	
1688			xxxx	
	512			xxxx
		تبعا للإشعار المدين رقم...		

V- حـ /165: الودائع والكفالات المقبوضة:

نسجل ضمن هذا الحساب جميع المبالغ المقبوضة في إطار ضمان أو كفالات غير متاحة إلى حين إنجاز أو تحقق الشروط المتفق عليها.

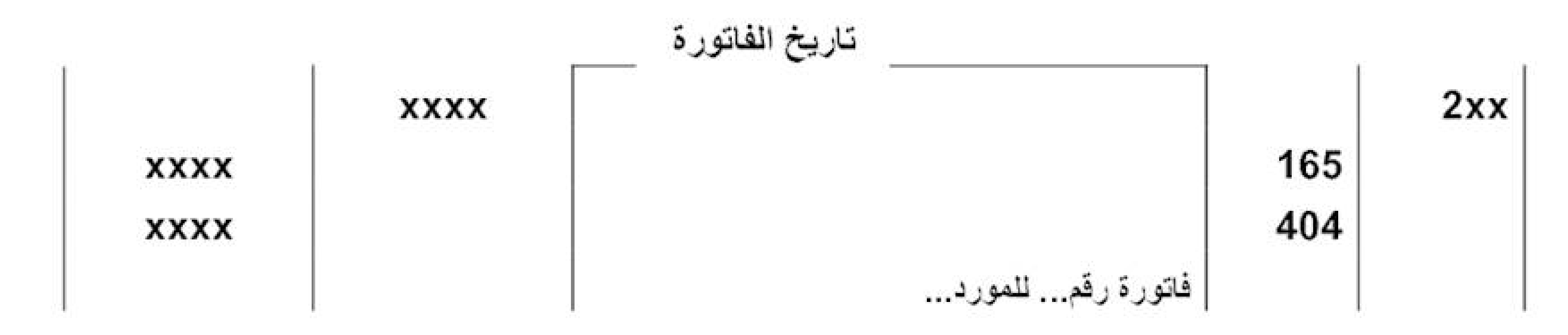
مثلا: كفالة حسن التنفيذ (لما تفوق سنة)،

عند حجز المبلغ يتم جعل القيد التالي:



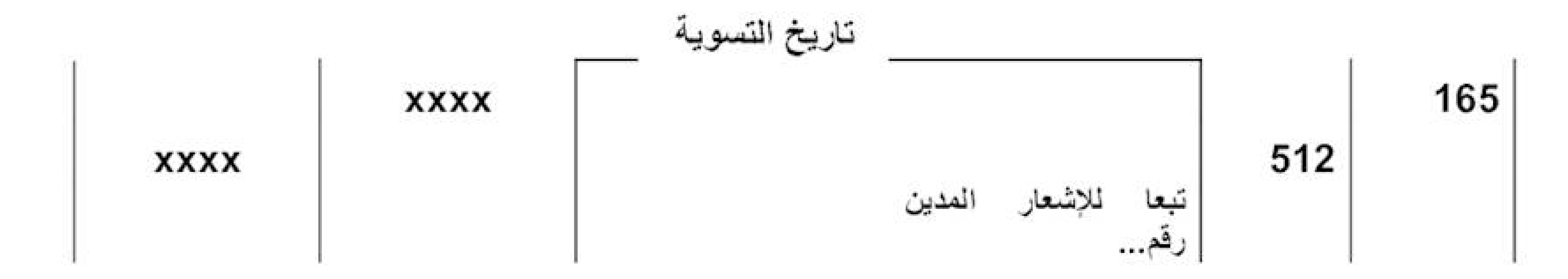
مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ العملية		
512			xxxx	
	165			xxxx
		تبعا للإشعار الدائن رقم...		

أما في حالة الاقتطاع للكفالة من المصدر على أساس وضعية (فاتورة) المورد، فإن حـ/165 وحساب المورد نجعلهما دائنين بمدينية حساب التثبيت المعني.



2xx		تاريخ الفاتورة	xxxx	
	165			xxxx
	404			xxxx
		فاتورة رقم... للمورد...		

وعند تسديد الكفالة نسجل القيد التالي:



165		تاريخ التسوية	xxxx	
	512			xxxx
		تبعا للإشعار المدين رقم...		

VI- ح /167: ديون على عقد التأجير التمويلي:

تم تناول هذا الحساب عند تطرقنا لموضوع التثبيتات المحازة وفق صيغة عقد الإيجار التمويلي.

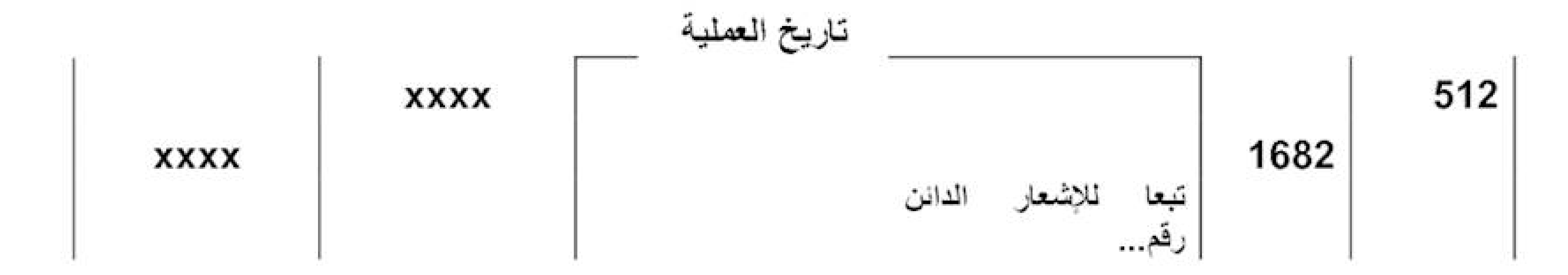
VII- ح /168: قروض وديون أخرى مماثلة:

نسجل ضمنه الديون من الهيئات الدولية، وقروض موردي التثبيتات بما في ذلك الفوائد المترتبة عليها.

ويضم الحسابات الفرعية التالية:

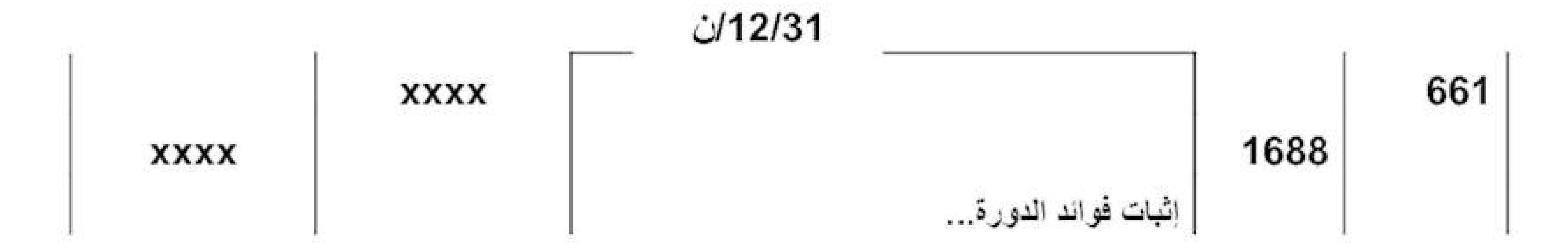
- ح/1682: قروض تجاه هيئات دولية
- ح/1685: قروض تجاه موردي التثبيتات
- ح/1688: الفوائد المتراكمة على القروض والديون المماثلة

عند الحصول على القرض يتم جعل القيد التالي:



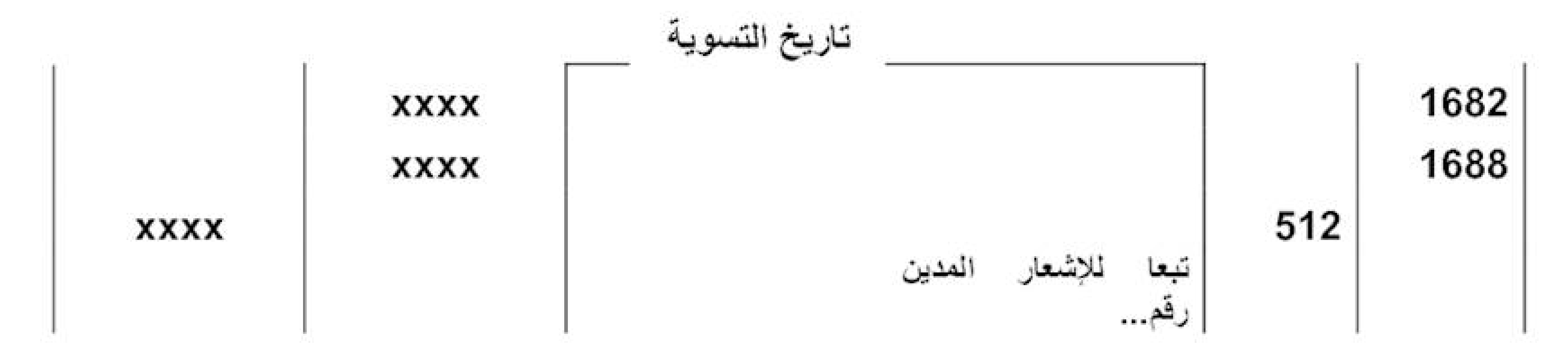
		تاريخ العملية		
512			xxxx	
	1682			xxxx
		تبعا للإشعار الدائن رقم...		

وفي نهاية الدورة يتم إثبات أعباء الفوائد وذلك كما يلي:



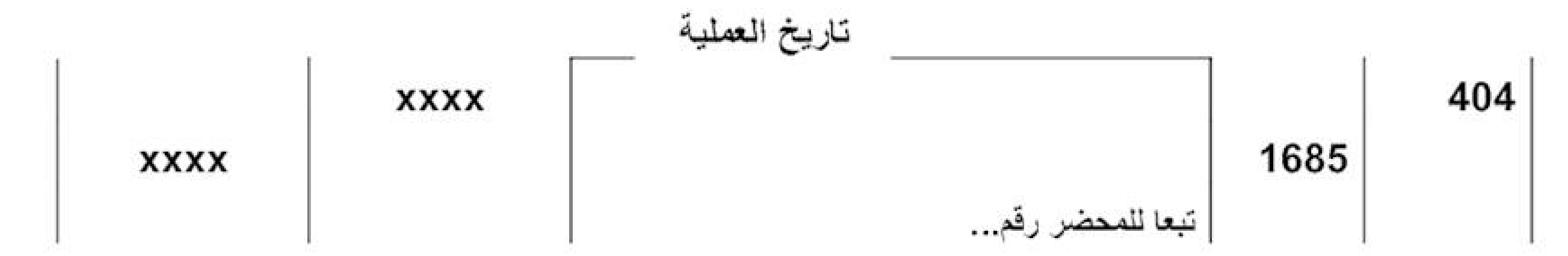
		12/31/ن		
661			xxxx	
	1688			xxxx
		إثبات فوائد الدورة...		

وعند تسديد القسط يتم جعل القيد التالي:



		تاريخ التسوية		
1682			xxxx	
1688			xxxx	
	512			xxxx
		تبعا للإشعار المدين رقم...		

أما بالنسبة لتحويل دين مورد التثبيتات إلى قرض فنسجل القيد التالي:



		تاريخ العملية		
404			xxxx	
	1685			xxxx
		تبعا للمحضر رقم...		

VIII- ح /1688: الفوائد المتراكمة:

نسجل ضمنه الفوائد التي لم نتمكن من تسديدها لحظة استحقاقها ولم تتابع ضمن الحسابات المدروسة أعلاه.

فكل سنة نجعله دائنا بمدينية حساب أعباء مالية، ونجعله مدينا لحظة التسديد بدائنية حساب الخزينة المعني.

حادي عشر: دراسة الحساب 18 الارتباط والتنازل مابين الوحدات:

يضم هذا الحساب حسابين فرعيين، هما: ح/181: ارتباط مابين الوحدات، وح/188: ارتباط مابين الشركات في شكل مساهمة، ولكل منهما شروط لفتحه أو استعماله؛

I- شروط استعمال أو فتح ح/181:

1- أن يكون للمؤسسة مقر مركزي ووحدة أو أكثر؛

2- أن يكون للوحدات كيان محاسبي مستقل (استقلالية محاسبية بين الوحدات)؛ وهذا الحساب يكون مدين في الوحدة التي قدمت ودائن في الوحدة المستلمة.

وفي حال تعدد الوحدات يعطى لكل وحدة حساب برقم خاص؛ وقد يظهر الحساب في نهاية الدورة برصيد مدين أو دائن أو معدوم على مستوى الوحدات، لكن من الضروري أن يكون مرصد على مستوى المؤسسة ككل.

II- شروط استعمال أو فتح ح/188:

يتم فتح هذا الحساب عندما يكون لدينا مجمع شركات، بمعنى شركة أم ولديها فرع أو عدة فروع، حيث يتم استعماله لتسجيل العمليات المالية بين الشركات وفروعها فقط؛ فيكون مدين في الفرع المانح ودائن في الفرع المستلم.

وعندما يكون للشركة أكثر من فرع يعطى لكل فرع حساب برقم خاص؛ وقد يظهر الحساب في نهاية الدورة برصيد مدين أو دائن أو معدوم على مستوى الفروع، لكن من الضروري أن يكون مرصد على مستوى الشركة الأم.

III- دراسة الحساب 89 تنازل بين الوحدات:

يستعمل هذا الحساب تعويضا عن حسابات الصنف 6 و7 عندما تكون عمليات التنازل داخلية أي ما بين الوحدات.

يكون رصيد هذا الحساب مدين أو دائن على مستوى الوحدات أما على مستوى المؤسسة ككل فيجب أن يكون مرصد.

وفيما يلي يمكننا تناول بعض العمليات التي تتم على مستوى الوحدات:

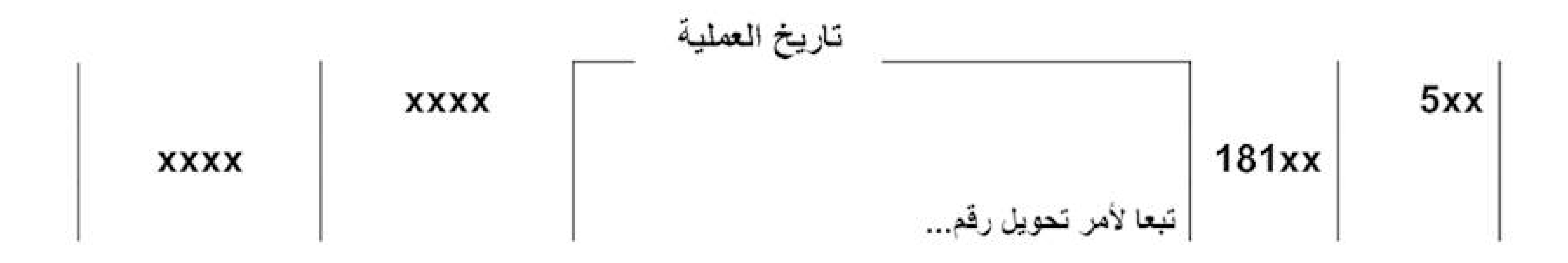
1/ التحويلات المالية بين الوحدات:

- الوحدة المحولة تجعل ح/181xx مدينا باسم الوحدة المحول إليها، بجعل ح/5xx أحد حسابات النقديات دائنا.
- أما الوحدة المحول إليها تجعل ح/181xx دائنا باسم الوحدة المحولة بجعل ح/5xx أحد حسابات النقديات مدينا؛ وذلك كما يلي:

لدى الوحدة المحولة:



لدى الوحدة المحول إليها:

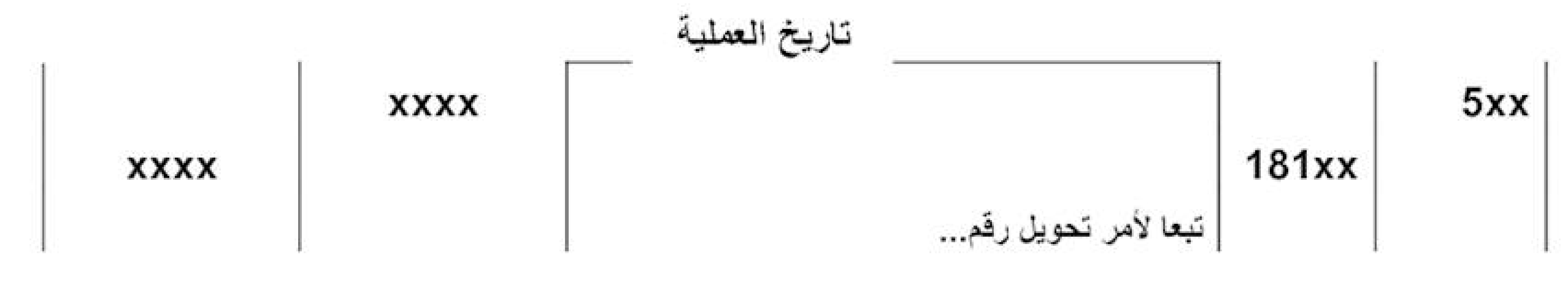


2/ أداء الخدمات ما بين الوحدات:

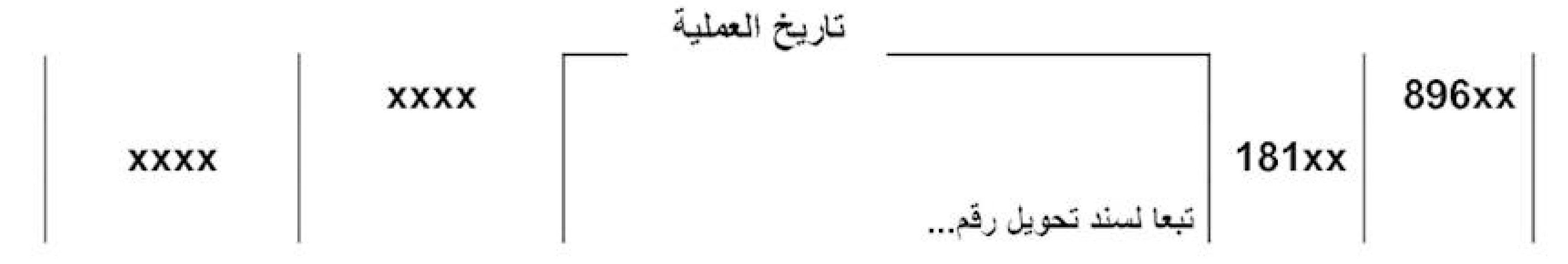
– الوحدة المقدمة للخدمة تجعل حـ/181xx مدينا باسم الوحدة المستفيدة من الخدمة، بجعل حـ/897xx دائنا.

– أما الوحدة المستفيدة من الخدمة تقوم بجعل حـ/181xx دائنا باسم الوحدة المقدمة للخدمة بمدينية حـ/896xx؛ وذلك كما يلي:

لدى الوحدة المقدمة:



لدى الوحدة المستفيدة:



3/ مدفوعات لحساب ...:

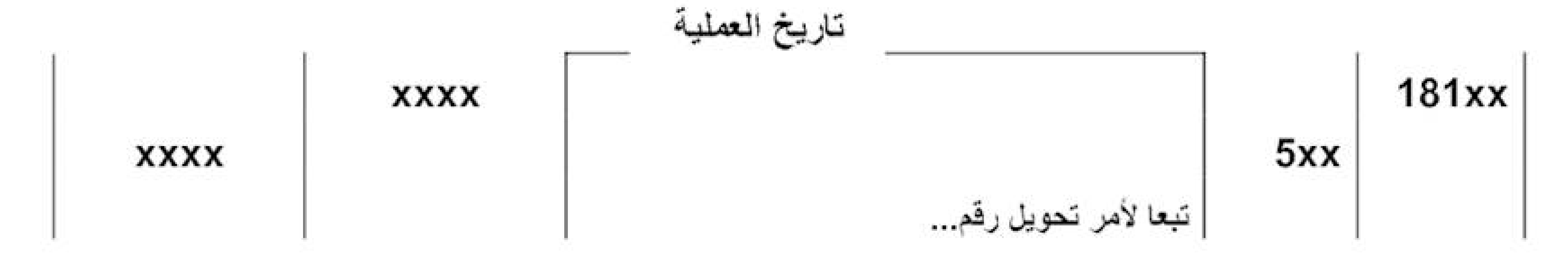
بمعنى أنه وحدة معينة (عادة الوحدة المقر) تقوم بدفع فاتورة مصروف معين بدلا عن الوحدة المعنية بالمصروف؛ فتتم المعالجة المحاسبية كالآتي:

– الوحدة المقدمة تجعل حـ/181xx مدينا باسم الوحدة المعنية بالمصروف، بجعل حـ/5xx أحد حسابات النقديات دائنا.

– أما الوحدة المعنية بالمصروف فتقوم بجعل حـ/181xx دائنا باسم الوحدة المقدمة بمدينية حـ/6xx: حساب المصروف المعني؛

وذلك كما يلي:

لدى الوحدة المقدمة:



		تاريخ العملية		
181xx			xxxx	
	5xx			xxxx
		تبعا لأمر تحويل رقم...		

لدى الوحدة المستفيدة:

		تاريخ العملية		
6xx			xxxx	
	181xx			xxxx
		تبعا لأمر تحويل رقم...		

4/ عمليات الشراء لحساب ...:

بمعنى أنه وحدة معينة (عادة الوحدة المقر) تقوم بشراء لحساب وحدة أخرى، فتتم المعالجة المحاسبية كالآتي:

– الوحدة المشترية تجعل ح/181xx مدينا باسم الوحدة المعنية بالشراء، بجعل ح/401: موردو الخدمات دائنا.

– أما الوحدة المعنية بالشراء فتقوم بجعل ح/181xx دائنا باسم الوحدة المشترية بمدينية ح/3xx: المخزون المعني (هذا لما يتعلق الأمر بمشتريات مخزون)؛ وذلك كما يلي:

لدى الوحدة المشترية:

		تاريخ العملية		
181xx			xxxx	
	401			xxxx
		تبعا لأمر تحويل رقم...		

لدى الوحدة المعنية بالشراء:



مدين	دائن	تاريخ العملية	مدين	دائن
3xx			xxxx	
	181xx			xxxx
		تبعا لأمر تحويل رقم...		

أما عندما يتعلق الأمر بحيازة تثبيت؛ يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

لدى الوحدة المشترية:

مدين	دائن	تاريخ العملية	مدين	دائن
181xx			xxxx	
	404			xxxx
		تبعا لأمر تحويل رقم...		

لدى الوحدة المعنية بالشراء:

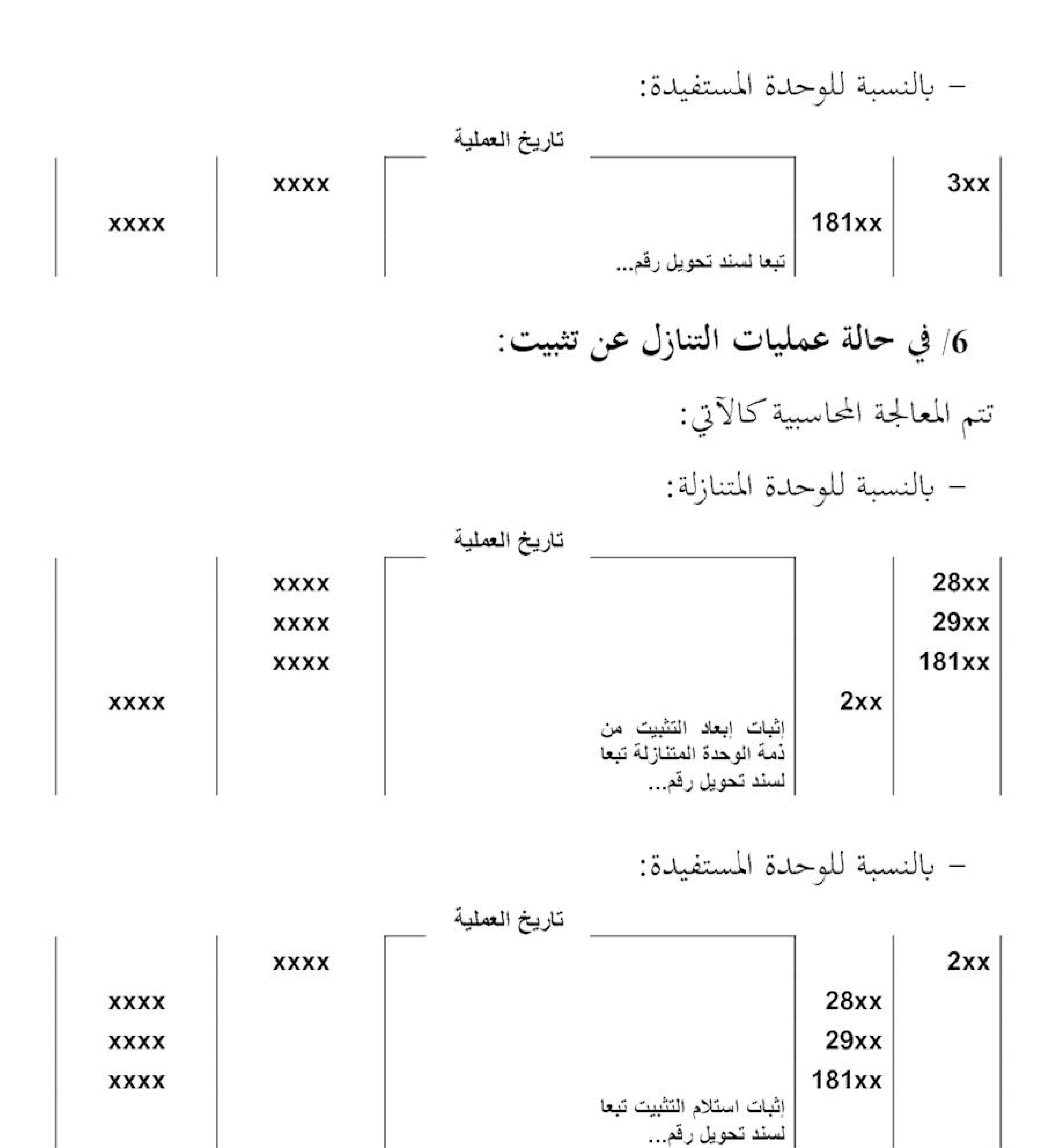
مدين	دائن	تاريخ العملية	مدين	دائن
2xx			xxxx	
	181xx			xxxx
		تبعا لأمر تحويل رقم...		

5/ في حالة عمليات التنازل عن مخزون:

تتم المعالجة المحاسبية كالآتي:

- بالنسبة للوحدة المتنازلة:

مدين	دائن	تاريخ العملية	مدين	دائن
181xx			xxxx	
	897xx			xxxx
		إثبات إيراد التنازل تبعا لسند تحويل رقم...		
		//		
896xx			xxxx	
	3xx			xxxx
		إثبات إبعاد المخزون من ذمة الوحدة المتنازلة تبعا لسند تحويل رقم...		



– بالنسبة للوحدة المستفيدة:

		تاريخ العملية		
3xx			xxxx	
	181xx			xxxx
		تبعا لسند تحويل رقم...		

6/ في حالة عمليات التنازل عن تثبيت:

تتم المعالجة المحاسبية كالآتي:

– بالنسبة للوحدة المتنازلة:

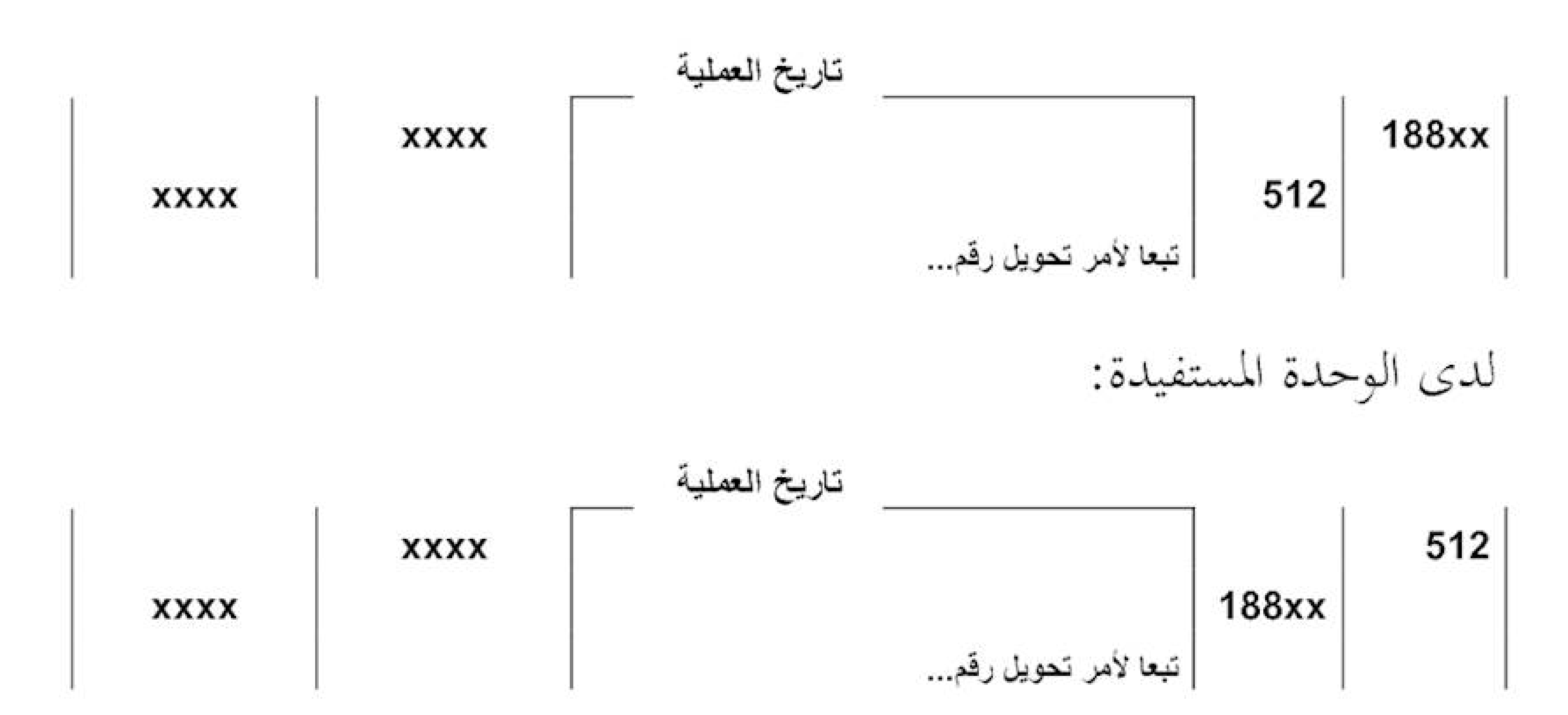
		تاريخ العملية		
28xx			xxxx	
29xx			xxxx	
181xx			xxxx	
	2xx			xxxx
		إثبات إبعاد التثبيت من ذمة الوحدة المتنازلة تبعا لسند تحويل رقم...		

– بالنسبة للوحدة المستفيدة:

		تاريخ العملية		
2xx			xxxx	
	28xx			xxxx
	29xx			xxxx
	181xx			xxxx
		إثبات استلام التثبيت تبعا لسند تحويل رقم...		

IV- المعالجة المحاسبية بالنسبة لح/188: كما أشرنا أنفا بأن الحساب (ح/188) يتم فتحه في مجمع الشركات، ونسجل ضمنه سوى العمليات المالية بين الشركات وفروعها.

لدى الوحدة المحولة:



188xx	512	تاريخ العملية تبعا لأمر تحويل رقم...	xxxx	xxxx

لدى الوحدة المستفيدة:

512	188xx	تاريخ العملية تبعا لأمر تحويل رقم...	xxxx	xxxx

المؤونات

قبل الحديث عن المؤونة ومختلف أنواعها وكيفية معالجتها المحاسبية، نود الإشارة إلى الشروط المرتبطة بتكوين المؤونة وكذا الفرق بينها وبين الاحتياطي.

I– الشروط المرتبطة بتكوين المؤونة:

نذكر بأن المؤونة تنشأ طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، كما نص القانون التجاري على إجبارية تكوين المؤونة، ومن أهم الشروط المرتبطة بتكوينها ما يلي:

1- أن تكون الأسباب الدالة على احتمال وقوع الخسائر مبينة على سند؛

2- أن يكون من المحتمل خروج منافع اقتصادية مستقبلية لتسوية هذه الخسائر المحتملة؛

3- أن تحدد قيمة المؤونة بدقة؛

4- أن يعاد النظر فيها نهاية كل سنة.

II– الفرق بين المؤونة والاحتياطي:

1- الاحتياطي تخصيص للأرباح أما المؤونة فهي عبء على الأرباح؛

2- الاحتياطي خصم داخلي سيدفع للشركاء، أما المؤونة فهي خصم خارجي يتوقع أن يذهب للغير؛

3- المؤونة إلزامية بنص قانوني بينما الاحتياطات فيها ما هو إلزامي وما هو غير ذلك.

أولا: الحساب 15 مؤونات للأعباء - خصوم غير جارية:

يتعلق هذا الحساب بأعباء تحمل أساسا المواصفات التالية:

1- أعباء متوقعة ولم يتم الفصل فيها عند تاريخ الإقفال؛ إذا هي أعباء محتملة وليست مؤكدة؛

2- هذه الأعباء نجد أصولها ضمن عمليات تمت خلال الدورة، بمعنى أن الأسباب الدالة على احتمال وقوع الخسائر مبينة على سند؛

3- عند الإثبات المحاسبي تكون العملية فردية بطريقة تسمح لنا بتعيين المخطر المعني بالمؤونة على تقييمه بتقريب كاف وبدقة كبيرة من حيث طبيعته والغرض منه؛

4- المؤونة في نهاية كل سنة تكون محل مراجعة بالزيادة أو النقصان أو الإلغاء، ذلك أن رصيدها لا يضم سوى القيمة المقدرة للمخاطر والأعباء المحتملة عند القيام بعملية التسجيل في الدورات اللاحقة.

وينقسم الحساب 15 إلى الحسابات التالية:

ح/ 151: مؤونات المخاطر

ح/ 153: مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة

ح/ 155: مؤونات الضرائب

ح/ 156: مؤونات تجديد التثبيتات

ح/ 158: مؤونات أخرى للأعباء- خصوم غير جارية

I- ح/ 151: مؤونات المخاطر:

نسجل ضمن مؤونات المخاطر، الخسائر ذات طابع الأعباء القابلة للخصم جبائيا وكذا الأعباء غير القابلة للخصم جبائيا، حيث تتشكل من العناصر التالية:

- مؤونات الخسائر القابلة للخصم جبائيا
- مؤونات النزاعات
- مؤونات خسائر الأسواق لأجل
- مؤونات العقوبات على الأسواق
- مؤونات أخرى للمخاطر
- مؤونات الخسائر غير القابلة للخصم جبائيا

I- 1 مؤونات الخسائر القابلة للخصم جبائيا: تغطي العقوبات المالية للنزاعات مع الغير، حيث يتم تسجيل المؤونة عند ابتداء المخطر حتى قبل صدور أي حكم، ويتم تعديلها إذا كان ذلك ضروريا ولم يكن الحكم نهائيا. وهذه المؤونات هي في العادة ذات طابع استثنائي حتى ولو أنها تتعلق بالاستغلال في بعض المؤسسات أو القطاعات (النقل، التأمين،...).

وتعالج محاسبيا كما يلي:

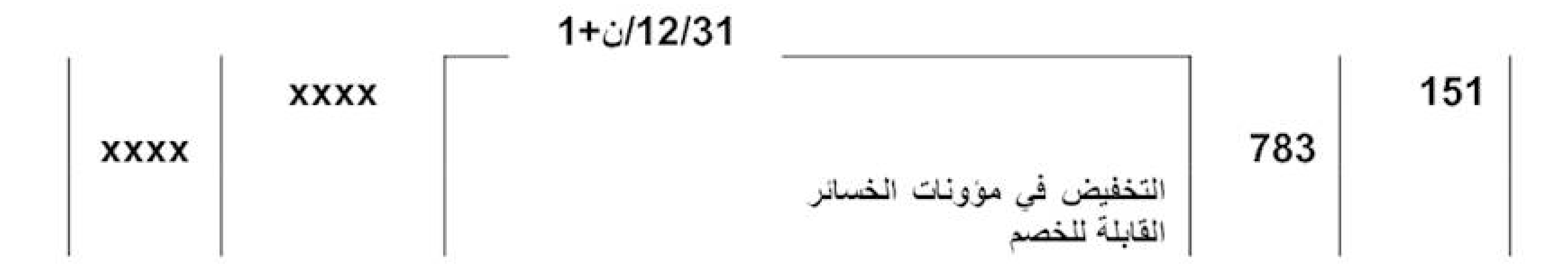
- عند التكوين (الإنشاء) يتم تسجيل القيد التالي:

		31/12/ن		
	xxxx			683
xxxx			151	
		تشكيل مؤونات لخسائر قابلة للخصم		

• عند الإقفال في الدورات المقبلة:

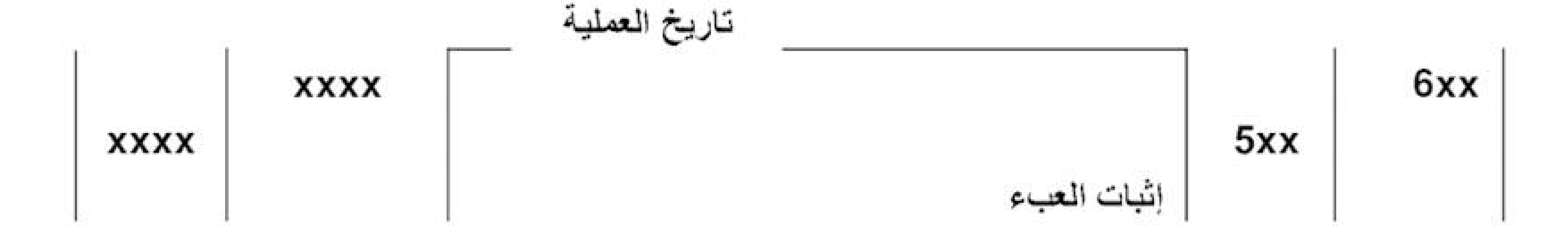
– إما يكون رفع في المؤونة، فيتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛

– وإما خفض في المؤونة، حيث يتم تسجيل القيد التالي:

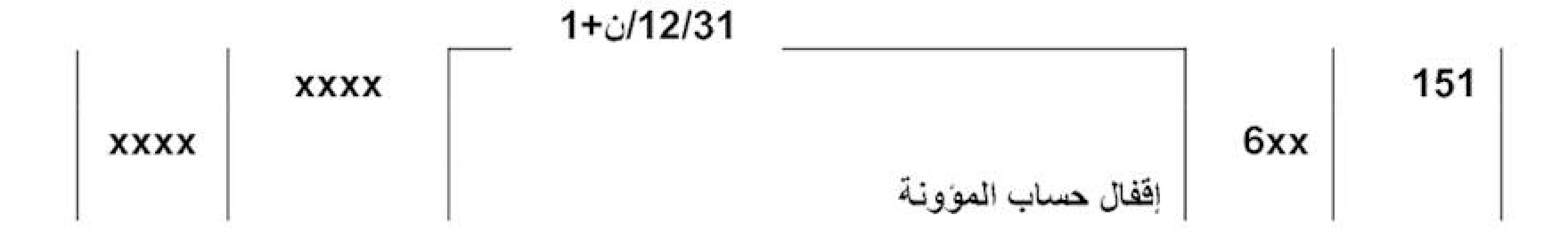


• عند وقوع العبء:

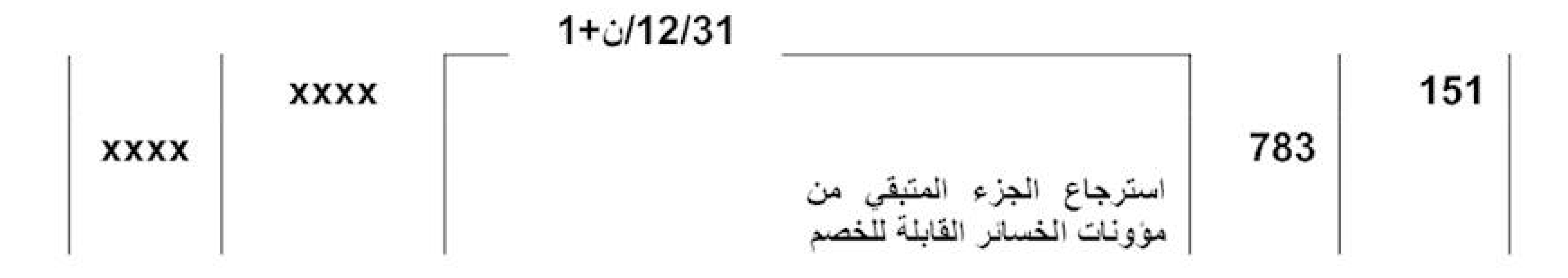
يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني بحسب طبيعته، بدائنية أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:



وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:



وإذا تبقى جزء من المؤونة يتم استرجاعه كما يلي:



أو نسجل القيد المركب التالي:

		31/12/ن+1		
151			xxxx	
	6xx			xxxx
	783	إقفال حساب المؤونة واسترجاع الجزء المتبقي من مؤونات الخسائر القابلة للخصم		xxxx

مثال: في السنة (ن) وقع نزاع بين مؤسسة وأحد زبائنها، على إثره قام هذا الأخير برفع دعوى قضائية ضدها، وفي نهاية السنة قدر محامي المؤسسة التعويض الذي سيدفع للزبون بـ 10 000دج.

		31/12/ن		
683			10 000	
	151	تشكيل مؤونة نزاعات		10 000

وفي نهاية السنة (ن+1) النزاع لا يزال قائما، وهناك فرضيتين:

- **الفرضية الأولى:** المحامي راجع قيمة التعويض واتضح بأنه سيكون 8 000دج فقط.

- **الفرضية الثانية:** المحامي يتصور بأن التعويض سيكون 15 000 دج.

التسجيل المحاسبي حسب الفرضية الأولى:

		31/12/ن+1		
151			2 000	
	783	التخفيض من المؤونة المشكلة ضد الزبون		2 000

التسجيل المحاسبي حسب الفرضية الثانية:

		31/12/ن+1		
683			5 000	
	151			5 000
		تشكيل مؤونة نزاعات		

وفي 18/05/ن+2 قضت المحكمة بتعويض للزبون قيمته 000 12دج.

إذا المعالجة المحاسبية للمؤونة بحسب الفرضية الأولى تكون كما يلي:

		18/05/ن+2		
658			12 000	
	512			12 000
		التعويض للزبون بشيك رقم...		
		31/12/ن+2		
151			8 000	
	658			8 000
		إقفال حساب المؤونة		

والمعالجة المحاسبية للمؤونة بحسب الفرضية الثانية تكون كما يلي:

I- 2 مؤونات الخسائر غير القابلة للخصم جبائيا: يمكن أن تكون المؤسسة محل عقوبة جبائية فيما يتعلق بالوعاء مثلا (تصريح غير كاف لقاعدة الحساب)، أو تحصيل (تأخير في الدفع)، أو عقوبات ذات طابع اجتماعي أو غرامات ناتجة عن تقصير في قوانين العمل.

فعند الجرد ويكون هناك احتمال تحمل عقوبة يتم تشكيل مؤونة لخسائر غير قابلة للخصم جبائيا، وفي الحقيقة هذا النوع من المؤونات هو في العادة ذو طابع استثنائي.

وتعالج محاسبيا بنفس الكيفية التي تعالج بها مؤونات الخسائر القابلة للخصم جبائيا.

II- ح/ 153: مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة:

نسجل ضمن هذا الحساب التزامات الكيان المتعلقة بالمعاشات وتكملة التقاعد والتعويضات والمنح للخروج في تقاعد ومختلف الامتيازات المماثلة لأعضاء مستخدميها وشركائها ووكلائها.

والتسجيل المحاسبي لأنظمة المعاشات والتقاعد هذه وما يشابهها يلزم المؤسسة:

1- استعمال تقنيات قطاعية للتقدير بصورة دقيقة مبالغ الامتيازات المتراكمة للأعضاء المستخدمين في مقابل خدمات مؤداة خلال الدورة والدورات السابقة؛ ومن ثم فإن المؤسسة يتوجب عليها تقدير:

- الأجور في نهاية الخدمة؛
- الحقوق المكتسبة في نهاية تاريخ الإقفال؛
- المتغيرات الديموغرافية (وفاة ودوران المستخدم) والمالية (كالأعباء الطبية مثلا).

2- تحديد القيمة المحينة لهذه المكافآت المستحقة للمستخدم وما يشابهها.

وقبل الخوض في تفصيل هذين النقطتين، نود الإشارة إلى أن تقييم هذه المنافع يتم على مستوى مديرية الموارد البشرية والتي تقوم بتحديد القيمة الحالية للالتزام، وما يصاحبهما من تعديلات والمتمثلة في الفوارق التنبؤية؛

أولا : القيمة الحالية للالتزام:

هي القيمة الحالية بدون خصم أية أصول للخطة، للدفعات المستقبلية المتوقعة المطلوبة لتسوية الالتزام الناجم من خدمة المستخدم في الفترات الحالية والسابقة، حيث يتم تقييم الالتزام أو النفقة على أساس الافتراضات الاكتوارية والتي يجب أن تكون موضوعية ومتوافقة مع بعضها البعض وتتمثل هذه الافتراضات في الآتي:

- **الافتراضات الديموغرافية:** والمتعلقة بالخصائص المستقبلية للمستخدمين السابقين والحاليين والذين هم وحدهم المؤهلين للحصول على هذه الاستحقاقات:
  - الوفيات أثناء العمل؛
  - دوران المستخدمين والعجز والتقاعد المبكر؛
  - نسبة الأعضاء المنتسبين للخطة الذين لهم الحق في الحصول على هذه المنافع؛
  - معدلات المطالبات بموجب الخطة الطبية.
- **الافتراضات المالية** : والمتعلقة بـ :
  - نسبة التحيين؛
  - المستويات المستقبلية للرواتب ومنافع المستخدمين؛
  - المعدل المتوقع للعائد على أصول الخطة.

تجدر الإشارة إلى أنه يجب وضع الافتراضات المالية استنادا إلى توقعات السوق في تاريخ إقفال الدورة التي يتم فيها وضع هذه الالتزامات، كما أنه يتم تحديد نسبة التحيين للالتزامات بموجب استحقاقات ما بعد التوظيف بالرجوع إلى معدلات السوق في تاريخ إقفال الدورة، على أساس سندات الشركة من الفئة الأولى، أما في البلدان التي يكون فيها نوع السوق نشط في تاريخ إقفال الدورة فيؤخذ بمعدل السندات التي تطرحها الدولة.

ثانيا: طريقة التقييم الاكتواري لقياس التزام المزايا المحددة:

تقوم المؤسسة باستخدام أسلوب الوحدة الإضافية المقدرة لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المنافع المحددة الخاصة بها، وأسلوب تكلفة الخدمة الحالية (هي الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة الناجمة عن خدمة المستخدم في الفترة الحالية) أو تكلفة الخدمة السابقة (هي الزيادة في القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة لخدمة المستخدمين في الفترات السابقة الناجمة في الفترة الحالية من إدخال

أو إجراء تعديلات في منافع ما بعد نهاية الخدمة أو مزايا المستخدمين الأخرى طويلة الأجل، وقد تكون تكلفة الخدمة السابقة إما إيجابية (حيث يتم إدخال المزايا أو تحسينها) أو سلبية (حيث يتم تخفيض المنافع القائمة) وتتناول هذه الطريقة كل فترة خدمة مما يخلق زيادة وحدة إضافية في استحقاق المنفعة وتقاس كل وحدة بشكل منفصل لتكوين الالتزام النهائي.

من أجل حساب القيمة الحالية لالتزام المؤسسة تجاه المستخدمين، عليها أن تحدد ما يلي:

- أجور نهاية الخدمة (الأجر النهائي)؛
- المنافع المستحقة؛
- الافتراضات المالية؛
- الافتراضات الديموغرافية؛
- عوائد أصول الخطة.

وتقيم وفقا للمعادلة التالية:

القيمة الحالية للالتزام = مبلغ المنافع المتراكمة من طرف العمال × احتمال دفع المنافع للعمال × استحداث الالتزام

حيث أن:

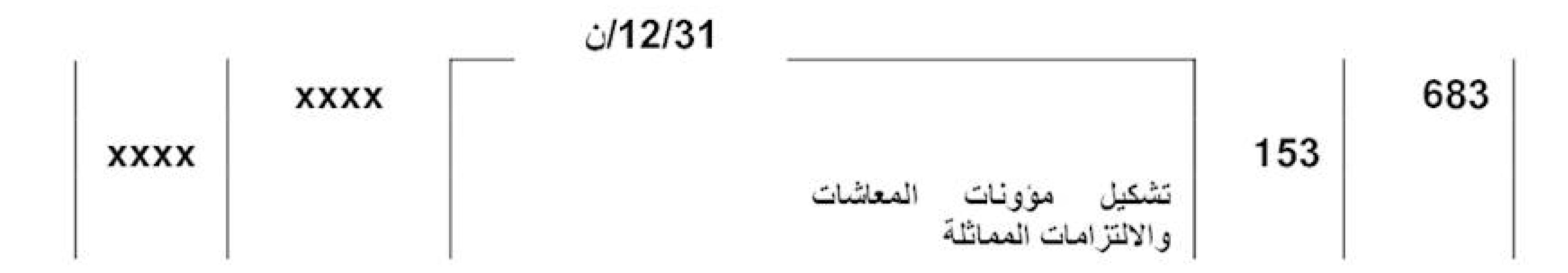
المنافع المتراكمة من طرف العمال = نسبة مكافأة آخر الخدمة × الأقدمية × الأجر الأخير × (الأقدمية الحالية / الأقدمية الكلية)

احتمال دفع المنافع للعمال = احتمال البقاء على قيد الحياة × احتمال التواجد في المؤسسة أثناء سن التقاعد

استحداث الالتزام = (1 + نسبة الاستحداث)^(− الأقدمية المستقبلية)

ويتم الإثبات المحاسبي لهذه المؤونة كما يلي:

- عند التكوين (الإنشاء) يتم تسجيل القيد التالي:



683		12/31/ن	xxxx	
	153	تشكيل مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة		xxxx

- عند الإقفال في كل دورة يخضع حـ/153 إلى التعديل كل ما تطلب الأمر ذلك:

– فعند الرفع في المؤونة، يتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛

– وعند التخفيض في المؤونة أو إلغائها، أي أن المبلغ مبالغ فيه أو أصبحت بدون هدف، يتم تسجيل القيد التالي:

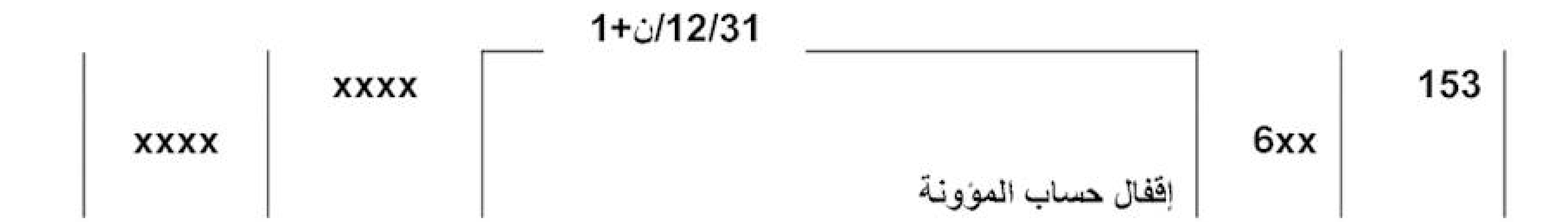
153		12/31/ن+1	xxxx	
	783	التخفيض في مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة		xxxx

- عند وقوع العبء:

يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني بحسب طبيعته، بدائنية أحد حسابات المدينون الآخرون أو أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:

6xx		تاريخ العملية	xxxx	
	4xx أو 512	إثبات العبء		xxxx

وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:



		31/12/ن+1		
153			xxxx	
	6xx			xxxx
		إقفال حساب المؤونة		

وإذا تبقى جزء من المؤونة يتم استرجاعه كما يلي:

		31/12/ن+1		
153			xxxx	
	783			xxxx
		استرجاع الجزء المتبقي من مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة		

أو نسجل القيد المركب التالي:

		31/12/ن+1		
153			xxxx	
	6xx			xxxx
	783			xxxx
		إقفال حساب المؤونة واسترجاع الجزء المتبقي منها		

مثال:

في السنة ن كانت لدينا المعلومات التالية والخاصة بالمستخدم (A):

- سن التقاعد 65 سنة؛
- نسبة المنحة 2 %؛
- نسبة تزايد الأجور ثابتة تمثل % سنويا؛
- الأجر الحالي هو 50 000دج؛
- نسبة التحيين بدون مخاطرة 4 %؛
- نسبة دوران العمال 6% (احتمال التواجد 94%)؛
- نسبة الوفيات 2 % (احتمال البقاء على قيد الحياة 98 %).

- عمر المستخدم عند دخوله للمؤسسة هو 30 سنة علما أن عمره الحالي هو 50 سنة.

المطلوب: حساب مكافأة التقاعد في 12/31/ن بالنسبة للمستخدم (A)

الحل:

من خلال الفرضيات السابقة نجد أن:

الأقدمية = 50 – 30 = 20 سنة

الأقدمية المستقبلية = 65 – 50 = 15 سنة

الأجر الأخير = $50\,000\,(1,05)^{15}$ = 100 000 دج

احتمال دفع المؤسسة للالتزام = 94 % ^{15} × 98 % ^{15} = 30 %

استحداث الالتزام = $(1,04)^{-15}$ = 0,56

وعليه فمكافأة التقاعد في 12/31/ن هي:

مكافأة التقاعد = 2 % × 35 × 100 000 × (20/35) × 30% × 0,56

= 6 720 دج

		12/31/ن		
683			6 720	
	153	تشكيل مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة		6 720

وفي 12/31/ن+1 نقوم بنفس العملية:

الأقدمية = 51 – 30 = 21 سنة

الأقدمية المستقبلية = 65 – 51 = 14 سنة

الأجر الأخير = 52 500 $(1,05)^{14}$ = 100 000 دج

احتمال دفع المؤسسة للالتزام = 94 % ^{14} × 98 % ^{14} = 32 %

استحداث الالتزام = $(1,04)^{-14}$ = 0,58

وعليه فمكافأة التقاعد في 31/12/ن+1 هي:

مكافأة التقاعد = 2 % × 35 × 100 000 × (21/35) × 32 % × 0,58

= 7 800 دج

إن الفرق بين مكافأة التقاعد في 31/12/ن و31/12/ن+1 يمثل تكلفة التقاعد والتي ترفع بدورها قيمة الالتزام وتوضع في جانب الخصوم أي:

تكفلة التقاعد = 7 800 – 6 720 = 1 080 دج

هذه التكلفة تتكون من **تكلفة مالية وتكلفة الخدمة الحالية** التي توضع في جانب الخصوم، وذلك كما يلي :

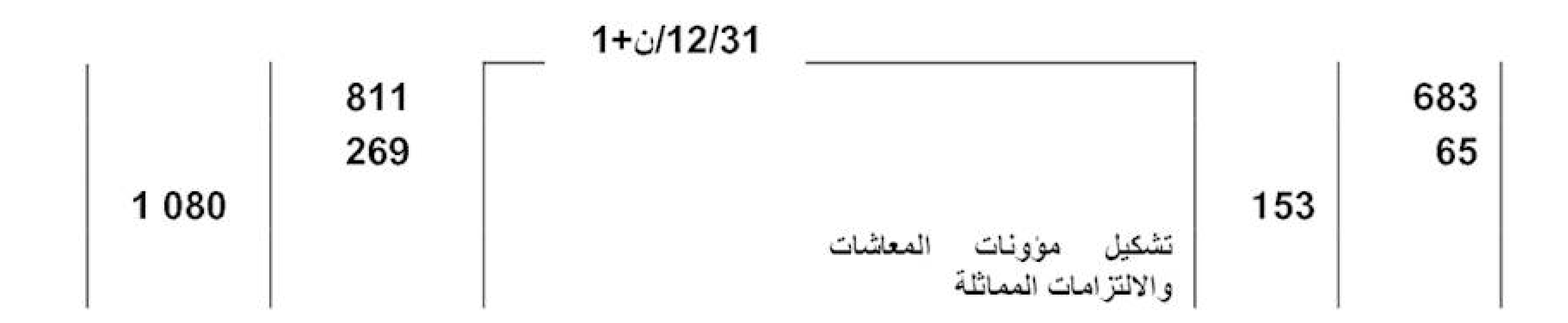
تكلفة مالية : هي الزيادة خلال الفترة الناتجة عن معدل الفائدة بدون مخاطرة والتي يمكن الحصول عليها من خلال ضرب نسبة الاستحداث المحددة في بداية الفترة بالقيمة الحالية للالتزام أي:

التكلفة المالية = 6 720 × 4 % = 269 دج

تكلفة الخدمة الحالية : وهي الزيادة في القيمة الحالية للالتزام نتيجة لخدمة المستخدمين في الفترة الجارية أي:

تكلفة الخدمة الحالية = 1 080 – 269 = 811 دج

ومنه يتم الرفع في المؤونة بـ 811 دج.



		12/31/ن+1		
683			811	
65			269	
	153			1 080
		تشكيل مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة		

III- ح/ 155: مؤونات الضرائب

نسجل ضمن هذا الحساب مؤونات الضرائب عندما تتعلق بعبء ضريبي محتمل مرتبط بالدورة لكن مؤجل زمنيا وذلك عندما يكون أخذه النهائي في الحسبان متعلق بنتائج مستقبلية.

إذا يمكننا أن نشكل مؤونة لعقوبات متأصلة ناتجة مثلا عن عدم الاستعمال لفوائض القيمة المتعهد بإعادة استثمارها أو الربح الخاضع لمعدل مخفض في الحالة أين يكون للمؤسسة شكوك في عدم تنفيذها لالتزاماتها تجاه مصلحة الضرائب.

كما نشير بأنه لا يمكننا تشكيل مؤونة عندما يتعلق الأمر بدفع ضرائب ناتجة عن فارق زمني جراء الحدث المنشئ، كتسديد الرسم على النشاط المهني بالنسبة للخدمات وقطاع البناء؛ وكذلك الحال بالنسبة للرسم العقاري ورسم التطهير لا يتم إنقاصهما من وعاء الضريبة على أرباح الشركات حتى يتم استلام السند (Rôle) ودفع قيمتهما.

أما بالنسبة للتسجيل المحاسبي لهذه المؤونة يتم كما يلي:

- عند التكوين (الإنشاء) يتم تسجيل القيد التالي:

		12/31/ن		
683			xxxx	
	155			xxxx
		تشكيل مؤونات الضرائب		

• عند الإقفال في كل دورة يخضع حـ/155 إلى التعديل كل ما تطلب الأمر ذلك:

– فعند الرفع في المؤونة، يتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛

– وعند التخفيض في المؤونة أو إلغائها، أي أن المبلغ مبالغ فيه أو أصبحت بدون هدف، يتم تسجيل القيد التالي:

		31/12/ن+1		
155			xxxx	
	783			xxxx
		التخفيض في مؤونات الضرائب		

• عند وقوع العبء:

يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني (حـ/64x أو حـ/69x)، بدائنية (حـ/44x) أو أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:

		تاريخ العملية		
64x		ضرائب ورسوم وأقساط مماثلة على المعاشات	xxxx	
أو 69x		ضرائب على النتائج		
	44x			xxxx
		الدولة والجماعات المحلية والهيئات الدولية والحسابات المماثلة		
	أو 512			
		إثبات العبء		

وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:

		31/12/ن+1		
155			xxxx	
	64x			xxxx
	أو 69x			
		إقفال حساب المؤونة		

وإذا تبقى جزء من المؤونة يتم استرجاعه كما يلي:



		12/31/ن+1		
155			xxxx	
	783			xxxx
		استرجاع الجزء المتبقي من مؤونات الضرائب		

أو نسجل القيد المركب التالي:

		12/31/ن+1		
155			xxxx	
	64x أو 69x			xxxx
	783			xxxx
		إقفال حساب المؤونة واسترجاع الجزء المتبقي منها		

IV- ح/ 156: مؤونات تجديد التثبيتات

وينقسم إلى الحسابين الفرعيين التاليين:

ح/1560: مؤونات تجديد التثبيتات في شكل امتياز

ح/1562: مؤونات إعادة إنشاء المقالع المنجمية

IV- 1 ح/1560: مؤونات تجديد التثبيتات في شكل امتياز

نسجل ضمن هذا الحساب المؤونات لتجديد التثبيتات المنشأة من طرف وكلاء الخدمة العمومية من أجل إرجاعها إلى طبيعتها عند إعادة تحويلها مع نهاية العقد.

عند الإنشاء يتم جعل الحساب 682: مخصصات مؤونات تجديد التثبيتات في شكل امتياز مدينا بدائنية ح/1560، وذلك وفق القيد التالي:

		12/31/ن		
682			xxxx	
	1560			xxxx
		تشكيل مؤونات تجديد التثبيتات في شكل امتياز		

• عند الإقفال في كل دورة يخضع حـ/1560 إلى التعديل كل ما تطلب الأمر ذلك:

– فعند الرفع في المؤونة، يتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛

– وعند التخفيض في المؤونة أو إلغائها، أي أن المبلغ مبالغ فيه أو أصبحت بدون هدف، يتم تسجيل القيد التالي:

مدين	دائن	البيان (31/12/ن+1)	مدين	دائن
1560			xxxx	
	782			xxxx
		التخفيض في مؤونات التثبيتات في شكل امتياز		

• عند وقوع العبء:

يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني (حـ/61x)، بدائنية (حـ/401) أو أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:

مدين	دائن	البيان (تاريخ العملية)	مدين	دائن
61x			xxxx	
	401 أو 512			xxxx
		إثبات العبء		

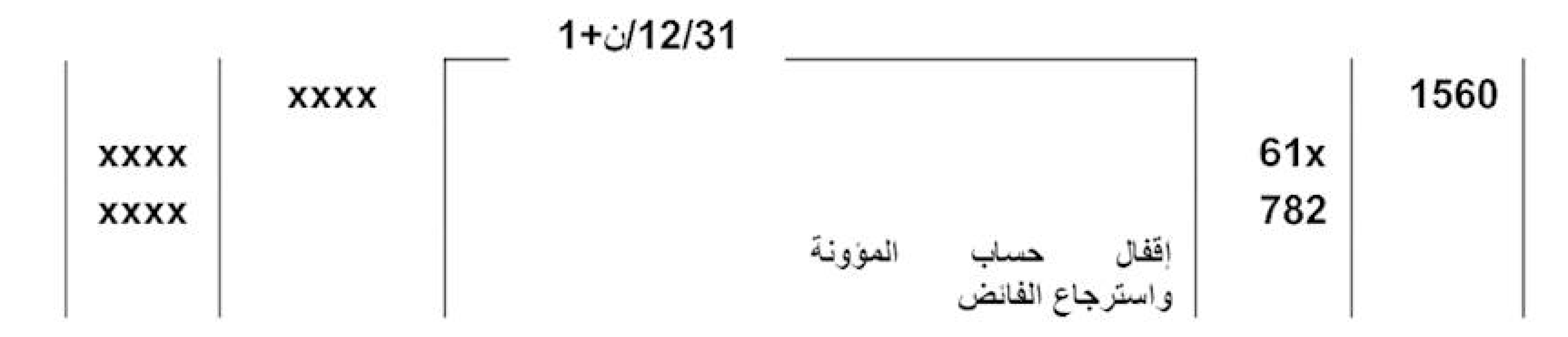
وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:

مدين	دائن	البيان (31/12/ن+1)	مدين	دائن
1560			xxxx	
	61x			xxxx
		إقفال حساب المؤونة		

وفي حالة وجود فائض في مبلغ المؤونة يتم إدراجه ضمن حـ/782، وذلك كمايلي:

مدين	دائن	البيان (31/12/ن+1)	مدين	دائن
1560			xxxx	
	782			xxxx
		استرجاع فائض مؤونات التثبيتات في شكل امتياز		

أو نسجل القيد المركب التالي:



		31/12/ن+1		
1560			xxxx	
	61x			xxxx
	782			xxxx
		إقفال حساب المؤونة واسترجاع الفائض		

IV- 2 ح/ 1562: مؤونات إعادة إنشاء المقالع المنجمية

نسجل ضمن هذا الحساب المؤونات لإعادة إنشاء المقالع المنجمية ووضع الأراضي حيز الاستغلال طبقا للمواد: 169 و 176 للقانون 10/01 بتاريخ 2001/07/03 المتعلق بقانون المناجم والذي يسمح للمؤسسات التي تنشط في القطاع بأن تكون مؤونات بمعدل 01% من رقم الأعمال السنوي لتمويل أنشطة البحث وذلك في 3 سنوات.

فالمؤسسات المجبرة على تطبيق هذا الالتزام يمكنها فتح حسابات على مستوى حسابات مخصصات المؤونات والاسترجاعات.

سير الحساب 1562 نفسه بالنسبة للحساب 1560.

V- ح/158: مؤونات الأعباء الأخرى- خصوم غير جارية:

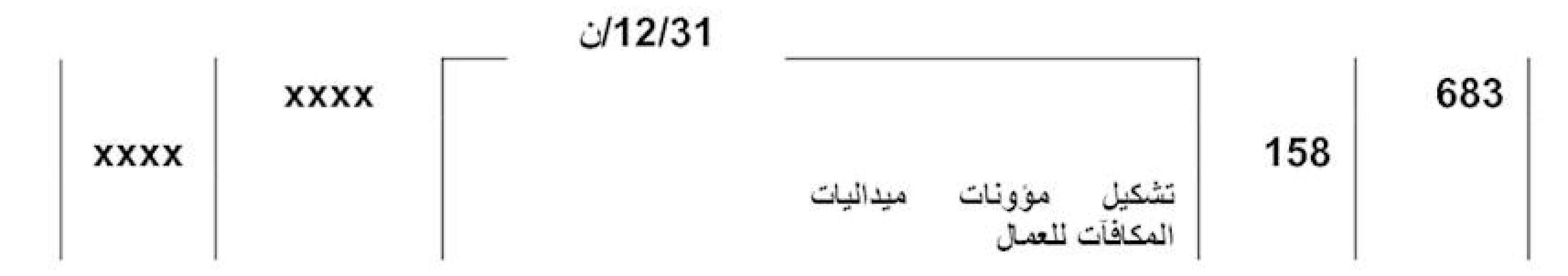
نسجل ضمنه جميع أنواع المؤونات الأخرى غير المشار إليها في المؤونات السابقة، ويضم هذا الحساب العناصر التالية:

- مؤونات نظامية متعلقة بالتثبيتات (تكاليف التفكيك)
- مؤونات ميداليات المكافآت للعمال
- مؤونات المخاطر البيئية
- مؤونات الضمانات الممنوحة للزبائن
- مؤونات على خسائر العقود طويلة الأجل

V- 1 مؤونات ميداليات المكافآت للعمال:

نسجل ضمن هذا الحساب المؤونات على ميداليات المكافآت للعمال الذين سيحالون عن التقاعد.

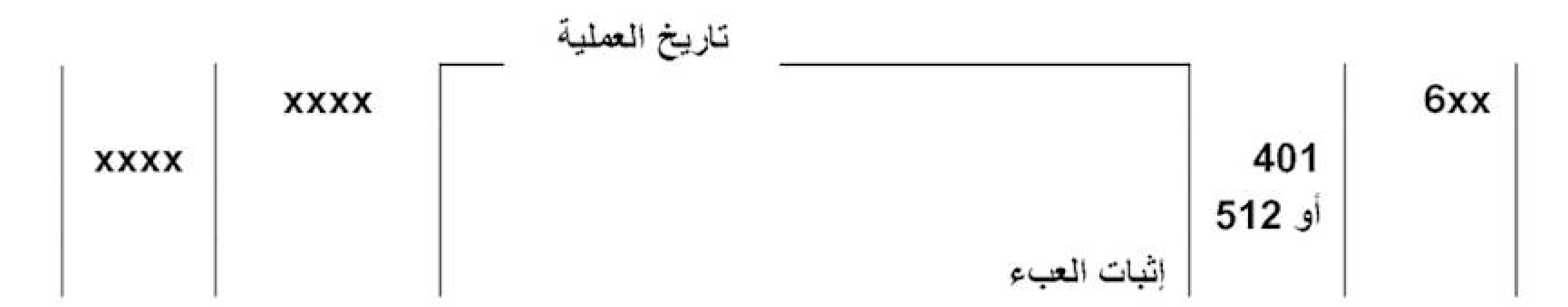
- عند الإنشاء، يتم تسجيل القيد التالي:



مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		31/12/ن		
683			xxxx	
	158	تشكيل مؤونات ميداليات المكافآت للعمال		xxxx

- عند وقوع العبء:

يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني (ح/6xx)، بدائنية (ح/401) أو أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:



مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ العملية		
6xx			xxxx	
	401 أو 512	إثبات العبء		xxxx

وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		31/12/ن+1		
158			xxxx	
	6xx	إقفال حساب المؤونة		xxxx

وفي حالة وجود فائض في مبلغ المؤونة يتم إدراجه ضمن ح/783: استرجاعات الاستغلال للمؤونات، وذلك كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		31/12/ن+1		
158			xxxx	
	783	استرجاع فائض مؤونات ميداليات المكافآت للعمال		xxxx

أو نسجل القيد المركب التالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		12/31/ن+1		
158			xxxx	
	6xx			xxxx
	783	إقفال حساب المؤونة واسترجاع الفائض		xxxx

نشير بأن مؤونات ميداليات المكافآت للعمال لا يكون فيها مراجعة نهاية السنة بالزيادة أو النقصان لأنه لا يتم الأخذ في الحسبان سوى العمال المعنيون بالمؤونة أي العمال المقدمون عن التقاعد في السنة المقبلة (ن+1).

V- 2 مؤونات المخاطر البيئية:

نسجل ضمن هذا الحساب الأعباء المفروضة أو غير المفروضة من طرف التنظيم التي أجريت في إطار المحافظة والتقليل وإصلاح الأضرار المتسببة فيها المؤسسة جراء أنشطتها على البيئة.

وتعالج محاسبيا كما يلي:

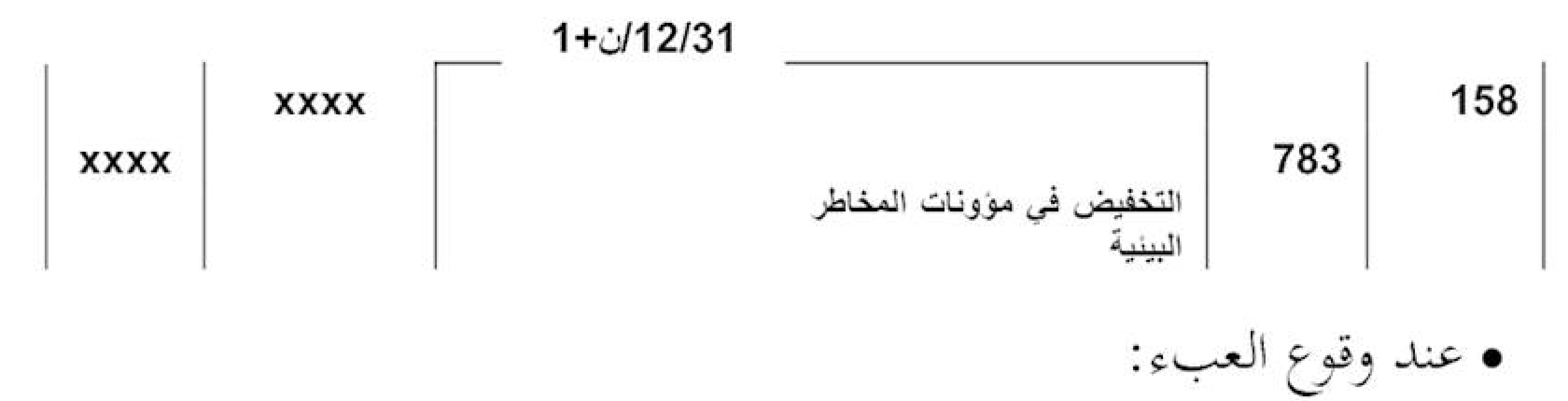
- عند التكوين (الإنشاء) يتم تسجيل القيد التالي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		12/31/ن		
683			xxxx	
	158	تشكيل مؤونات المخاطر البيئية		xxxx

- عند الإقفال في كل دورة يخضع حـ/158 إلى التعديل كل ما تطلب الأمر ذلك:

– فعند الرفع في المؤونة، يتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛

– وعند التخفيض في المؤونة أو إلغائها، أي أن المبلغ مبالغ فيه أو أصبحت بدون هدف، يتم تسجيل القيد التالي:



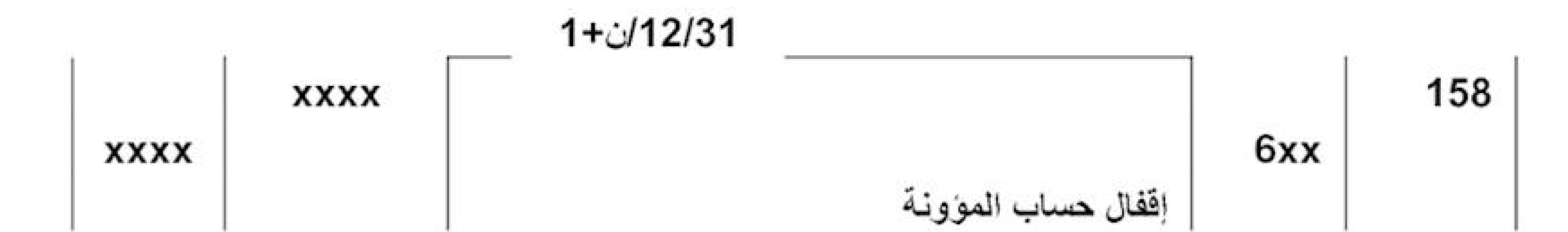
مدين	دائن	31/12/ن+1	مدين	دائن
158			xxxx	
	783			xxxx
		التخفيض في مؤونات المخاطر البيئية		

• عند وقوع العبء:

يتم إثباته في الجانب المدين من حساب العبء المعني بحسب طبيعته، بدائنية حساب المورد المعني أو أحد حسابات الخزينة، وذلك وفق القيد الآتي:

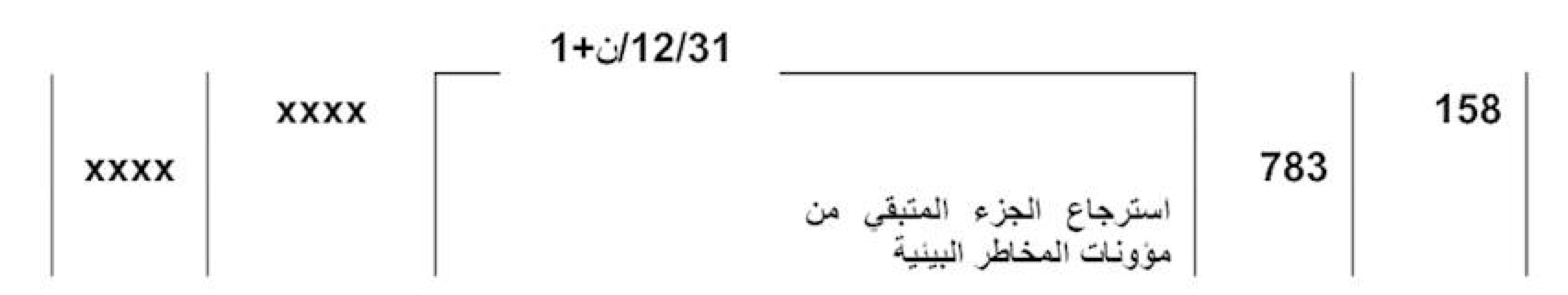
مدين	دائن	تاريخ العملية	مدين	دائن
6xx			xxxx	
	401			xxxx
	أو 512			
		إثبات العبء		

وفي نهاية الدورة يتم ترصيد حساب المؤونة المعني، وذلك كما يلي:



مدين	دائن	31/12/ن+1	مدين	دائن
158			xxxx	
	6xx			xxxx
		إقفال حساب المؤونة		

وإذا تبقى جزء من المؤونة يتم استرجاعه كما يلي:



مدين	دائن	31/12/ن+1	مدين	دائن
158			xxxx	
	783			xxxx
		استرجاع الجزء المتبقي من مؤونات المخاطر البيئية		

أو نسجل القيد المركب التالي:

مدين	دائن	31/12/ن+1	مدين	دائن
158			xxxx	
	6xx			xxxx
	783			xxxx
		إقفال حساب المؤونة واسترجاع الجزء المتبقي منها		

ثانيا: الحساب 49 خسائر قيم الحقوق:

يتم إنشاء خسائر عن قيم الحقوق عندما تظهر خسارة محتملة (قيمة أقل من قيمة الدخول)، والخسارة هذه تجاه الغير تأخذ في الحسبان خسائر القيم عن خسائر الزبائن وعن حسابات المجمع والشركاء وعن الحسابات المدينة، وخسائر القيم عن حسابات الغير الأخرى. كما نشير بأن خسائر القيم تتم بالنسبة لهؤلاء المذكورين (الزبائن والمدينين الآخرين) كلا على حدى.

ونذكر بأن:

- الحقوق المشكوك فيها: هي الحقوق المؤكدة إلا أن تحصيلها غير مؤكد بسبب الوضعية المالية الصعبة للمدين؛
- أما الحقوق محل نزاع: تتعلق بمبالغ متنازع عنها مع زبون، فهي إذن حقوق غير مؤكدة لكن تسجيلها المحاسبي تم بالإجمالي، والنزاعات تحدث عادة بعد التسجيل المحاسبي للفاتورة.

وينقسم الحساب 49 إلى الحسابات الفرعية التالية:

ح/491: خسائر القيمة عن حسابات الزبائن

ح/495: خسائر القيمة عن حسابات المجمع والشركاء

ح/496: خسائر القيمة عن حسابات المدينين الآخرين

ح/498: خسائر القيمة عن حسابات الغير الأخرى

I- ح/491: خسائر القيمة عن حسابات الزبائن

تواجه المؤسسة أثناء نشاطها ضرورات توسيع حجم النشاط والزيادة في المبيعات، وهو ما يعني في أغلب الأحيان الاعتماد على السياسة التجارية المتمثلة في البيع على الحساب مما ينجم عنها مخاطر عدم التحصيل؛ إذن نسجل ضمن هذا الحساب خسائر القيمة المتعلقة بالحقوق تجاه الزبائن، وتسجل هذه الخسارة

عندما يتضح بأن جزء من هذا الحق سوف لن يتم تحصيلة؛ على سبيل المثال إذا كان من المتوقع عدم تحصيل 60% من الحقوق، يتوجب علينا تكوين مؤونة بـ 60%؛ وإذا كان من المتوقع تحصيل 30% يجب علينا تكوين مؤنة بـ 70%؛ وفي حالة أننا لا نسترد ولا جزء من المؤونة، ستكون قيمة المؤونة (00) لأنه لا يوجد عامل الشك في هذه الحالة، بل تأكيد عن خسارة، كما أشرنا لمواجهة هذه المخاطر تشكل مؤونات لتغطية الحقوق المشكوك في تحصيلها وهذا بالاعتماد على العناصر التالية:

1- الخبرة السابقة للمؤسسة؛

2- الظروف الإقتصادية السائدة (كساد أو إنتعاش)؛

3- الحكم الشخصي على الزبون.

وهناك عدة طرق لتقدير المؤونة

طرق تقدير المؤونة:

I- 1 مدخل الدخل في تحديد قيمة المؤونة: وتستعمل فيه معطيات قائمة حساب النتائج؛ **مثلا:**

السنوات	ن	ن+1	ن+2	ن+3	ن+4	ن+5
معدل عدم التحصيل	2 %	3 %	1,5 %	3,5 %	4 %	؟

إذن نحن نريد أن نشكل مؤونة للسنة ن+5

- هناك من يأخذ متوسط المعدلات؛
- وهناك من يأخذ معدل السنة الأخيرة.

إذا كانت مبيعات الدورة ن+5 الآجلة هي "س" تشكل المؤونة بقيمة النسبة المعتمدة (عن طريق: متوسط المعدلات، أو معدل السنة الأخيرة، أو...) مضروبة في "س" نجد قيمة المؤونة المراد تشكيلها للدورة ن+5.

I- 2 مدخل الميزانية لتحديد قيمة المؤونة: يستخدم كأساس لتحديد قيمة المؤونة عمر أرصدة الحقوق، فكلما طال عمر الحق قلت حظوظ تحصيله وعليه تصنف الحقوق حسب العمر ولكل زبون، وبناءا على تجارب المؤسسة (العمر الأقصى)؛ فمثلا يتم إلغاء الحقوق التي يتعدى عمرها هذا الأخير (العمر الأقصى مثلا 3 سنوات).

مثال 1: مؤسسة بتاريخ 31/12/ن+5 إجمالي الحقوق كان 1 مليون موزع كالتالي:

الزبائن	الرصيد	لم يستحق بعد	1- 30 يوم	30-60 يوم	60-90 يوم	أكثر من 90 يوم
أ	100 000	10 000	30 000	40 000	20 000	-
ب	200 000	100 000	-	-	-	100 000
ج	300 000	100 000	100 000	50 000	50 000	-
د	400 000	300 000	-	-	50 000	50 000
المجموع	1 000 000	510 000	130 000	90 000	120 000	150 000
احتمال عدم التسديد	-	% 1	% 1,5	% 2	% 5	% 10
مبالغ مشكوك في تحصيلها	-	5 100	1 950	1 800	6 000	15 000

نسب احتمال عدم التسديد تستخرج من تجارب المؤسسة.

ولمعرفة المؤونة الواجب تشكيلها لكل زبون نشكل الجدول التالي:

الزبائن	أ	ب	ج	د	المجموع
مبالغ مشكوك في تحصيلها لم تستحق بعد	100	1 000	1 000	3 000	5 100
// // // من **1-30** يوم	450	-	1 500	-	1 950
// // // من **30-60** يوم	800	-	1 000	-	1 800
// // // من **60-90** يوم	1 000	-	2 500	2 500	6 000
// // // أكثر من **90** يوم	-	10 000	-	5 000	15 000
المجموع	2 350	11 000	6 000	10 500	29 850

كيفية الحساب: أ (بالنسبة التي لم تستحق بعد) = $\frac{5\,100}{510\,000} \times 10\,000$

= 100 دج

ب (بالنسبة التي لم تستحق بعد) = $\frac{5\,100}{510\,000} \times 100\,000$

= 1 000 دج

ج (بالنسبة التي لم تستحق بعد) = 1 000 دج

د (بالنسبة التي لم تستحق بعد) = 3 000 دج

مثال 2: مع نهاية السنة الأولى من نشاطها، قامت مؤسسة (SORMAF) بإعداد جدول لحقوقها المشكوك فيها وتلك غير القابلة للتحصيل (أنظر الملحق)، مع العلم أن كل عمليات المؤسسة خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي (أي 17%).

المطلوب: قم بملأ جدول، الذي من خلاله تعيد تصنيف حقوق المؤسسة (SORMAF) على زبائنها.

الملحق

الزبائن	حقوق (TTC)	ملاحظات
A	13 046	تخلي عن الدفع
B	17 790	تخلي عن الدفع
C	41 510	تخلي عن الدفع
D	10 674	غير قابل للتحصيل

الحل:

الزبائن	حقوق (TTC)	حقوق غير قابلة للتحصيل		حقوق مشكوك فيها (TTC)
		HT	TVA	
A	13 046	–	–	13 046
B	17 790	–	–	17 790
C	41 510	–	–	41 510
D	10 674	9 123,07	1 814,58	-
المجموع	83 020	9 123,07	1 814,58	72 346

مثال 3: من خلال عدة معلومات تحصلت عليها مؤسسة (SORMAF) مكنتها من تقدير الخسائر الناجمة عن عدم التحصيل المحتمل لحقوقها المشكوك فيها، وهي كما يلي:

الزبائن	نسبة الخسارة المحتملة
A	% 70
C	% 40

المطلوب: حدد قيمة المؤونة (الخسارة المحتملة) لكلا الزبونين.

الحل: نحدد قيمة المؤونة للزبونين (A وC) وفق الجدول التالي:

قيمة الخسارة المحتملة	نسبة الخسارة المحتملة	حقوق (HT)	حقوق (TTC)	الزبائن
7 805,29	% 70	11 150,42	13 046	A
14 191,45	% 40	35 478,63	41 510	C

المعالجة المحاسبية:

عندما يكون هناك حق مشكوك في تحصيله أو أن هذا الحق محل نزاع، حيث أن تحصيله غير مؤكد يتم إدراجه ضمن ح/416: الزبائن المشكوك فيهم، وذلك وفق القيد التالي:

		تاريخ العملية		
	xxxx			416
xxxx		تحويل الزبون ... إلى زبون مشكوك فيه	411	

عند الإثبات المحاسبي لزبائن مشكوك فيهم يمكن للمؤسسة بذلك أن تشكل مؤونة لجزء من الحقوق على أن تحسب من الحقوق خارج الرسم (HT)؛ وذلك بجعل ح/685: مخصصات الخسائر في قيمة الحقوق مدينا بدائنية ح/491: خسائر القيمة عن حسابات الزبائن، أي بتسجيل القيد التالي:

		12/31/ن		
	xxxx			685
xxxx		إثبات مؤونة تدني قيمة الزبائن	491	

- عند الإقفال في الدورة (ن+1):

– إذا كان هناك رفع في الخسائر المحتملة، يتم تسجيل نفس قيد التكوين (الإنشاء)؛

- وإذا كان هناك خفض في الخسائر المحتملة، يتم تسجيل القيد التالي:

		31/12/ن+1		
491			xxxx	
	785	التخفيض في مؤونة تدني قيمة الزبائن		xxxx

• عند خروج الأصل (أي عندما يتم ترصيد الحق):

- إذا تم تحصيل كامل الحق (أي الزبون دفع كامل الحق)

أ- تسجيل تحصيل الحق، وذلك كما يلي:

		تاريخ العملية		
5xx			xxxx	
	416	استلام إشعار دائن رقم...		xxxx

ب- استرجاع خسائر القيمة، وذلك كما يلي:

		31/12/ن+1		
491			xxxx	
	785	استرجاع خسائر القيمة للزبون...		xxxx

- إذا لم يتم تحصيل ولا جزء من الحق (أي الزبون لم يدفع)

أ- وكان كامل الحق مخصص له مؤونة - أي مساوية له - فإنه يتم تسجيل القيد التالي:

		31/12/تاريخ العملية		
491		الحق (HT)	xxxx	
4457		ر ق م على الحق	xxxx	
	416	إقفال حساب الزبون...		xxxx

ب- أما إذا كان الحق مخصص له مؤونة جزئيا، فإن الفرق بين مبلغ الحق (HT) ومبلغ المؤونة يعتبر حق معدوم ويدرج محاسبيا ضمن الحساب 654: خسائر لحقوق غير قابلة للتحصيل، وذلك وفق القيد التالي:

		تاريخ العملية			
654				xxxx	
491		الحق (HT)		xxxx	
4457		ر ق م على الحق		xxxx	
	416				xxxx
		إقفال حساب الزبون...			

- إذا تم تحصيل جزء من الحق (أي الزبون لم يدفع سوى جزء من الحق)

أ- بالنسبة للجزء المحصل، يتم تسجيل القيد التالي:

		تاريخ العملية		
5xx			xxxx	
	416			xxxx
		استلام إشعار دائن رقم...		

ب- إذا كان مبلغ الخسارة الحقيقية أكبر من مبلغ الخسارة المقدرة، فإن مبلغ خسائر القيمة المتعلق بالحق غير المحصل يدرج ضمن حـ/654، وليس ضمن حـ/785، وذلك وفق القيد التالي:

		تاريخ العملية		
654			xxxx	
491		الحق (HT)	xxxx	
4457		ر ق م على الحق	xxxx	
	416			xxxx
		إقفال حساب الزبون...		

في هذه الحالة الخسارة الحقيقة لم يتم تسجيلها كخسارة قيمة بالنسبة للمجموع.

ج- إذا كان مبلغ الخسارة الحقيقية أقل من مبلغ الخسارة المقدرة، فإن مبلغ خسائر القيمة المحصل والمتعلق بالفرق بين مبلغ الخسارة الحقيقية ومبلغ الخسارة المقدرة يدرج ضمن ح/785، وذلك كما يلي:

491		الخسارة الفعلية (HT)		xxxx	
	416				xxxx
		اقفال حساب الزبون...			
		————— // —————			
491		فائض مبلغ الخسارة		xxxx	
	785				Xxxx
		اقفال حساب الزبون...			

(تاريخ العملية)

مثال 4: مع نهاية السنة الثانية من نشاطها، قامت مؤسسة (SORMAF) بإعداد الجدول التالي لحقوقها المشكوك فيها وتلك غير القابلة للتحصيل (أنظر الملحق رقم 01)، مع العلم أن كل عمليات المؤسسة خاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل عادي (أي 17 %).

المطلوب: قم بملأ الجدول الظاهر ضمن (الملحق رقم 02)؛ الذي من خلاله تعيد تصنيف حقوق المؤسسة (SORMAF) على زبائنها، ثم سجل عمليات التسوية محاسبيا.

الملحق رقم 01

الزبائن	حقوق (TTC) قبل التسوية الجزئية	تسوية جزئية خلال (ن+1)	خسارة محتملة	ملاحظات
A	13 046	5 930		غير قابل للتحصيل
B	17 790	9 488	% 50	تخلي عن الدفع
C	41 510	-	% 60	تخلي عن الدفع
E	14 232	-	% 30	تخلي عن الدفع
F	16 604	-		غير قابل للتحصيل

الملحق رقم 02

الزبائن	حقوق (TTC)	حقوق غير قابلة للتحصيل		حقوق مشكوك فيها	
		HT	TVA	HT	TVA
A					
B					
C					
E					
F					

الزبائن	المؤونة		المؤونة السابقة	التعديل	
	المعدل	المبلغ		تخصيص	استرجاع
A					
B					
C					
E					
F					

الحل:

1- ملأ الجدول:

الزبائن	حقوق (TTC)	حقوق غير قابلة للتحصيل		حقوق مشكوك فيها	
		HT	TVA	HT	TVA
A	7 116	6 082,05	1 033,95	-	-
B	8 302	-	-	7 095,72	1 206,27
C	41 510	-	-	35 478,63	6 031,37
E	14 232	-	-	12 164,10	2 067,89
F	16 604	14 191,45	2 412,55	-	-

الزبائن	المؤونة		المؤونة السابقة	التعديل	
	المعدل	المبلغ		تخصيص	استرجاع
A	-	-	7 805,29	-	7 805,29
B	% 50	3 547,86	-	3 547,86	-
C	% 60	21 287,18	14 191,45	7 095,73	-
E	% 30	3 649,23	-	3 649,23	-
F	-	-	-	-	-

2- التسجيل المحاسبي:

أ- بالنسبة للزبون (A):

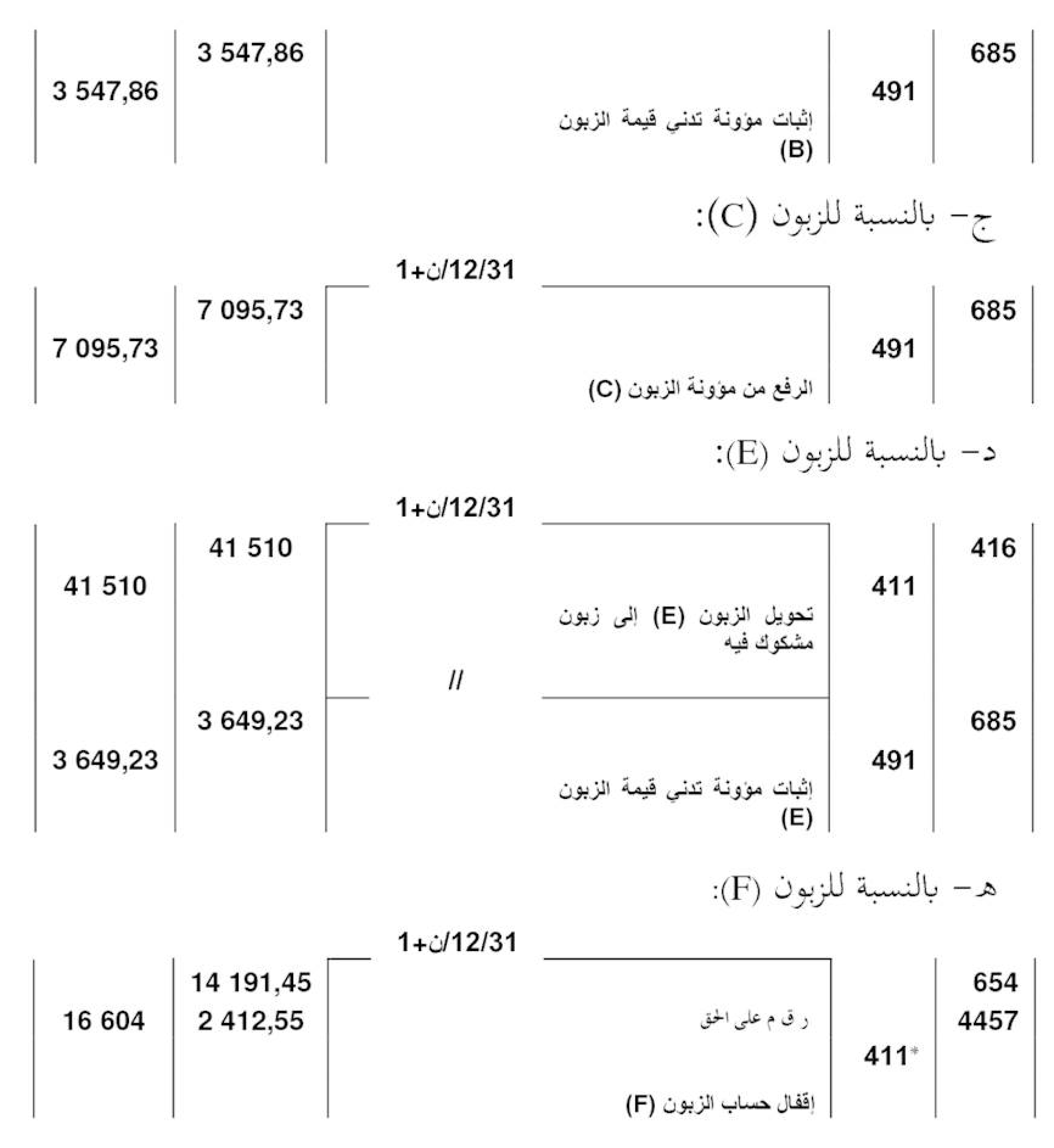
مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		31/12/ن+1		
491			7 805,29	
4457		ر ق م على الخسارة الفعلية	1 033,95	
	416			7 116
	785			1 723,24
		اقفال حساب الزبون (A)		

أو كما يلي:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		31/12/ن+1		
491		الخسارة الفعلية (HT)	6 082,05	
4457		ر ق م على الخسارة الفعلية	1 033,95	
	416			7 116
		اقفال حساب الزبون (A)		
		//		
491		فائض مبلغ الخسارة	1 723,24	
	785			1 723,24
		استرجاع المؤونة المشكلة تجاه الزبون (A)		

ب- بالنسبة للزبون (B):

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		31/12/ن+1		
416			8 302	
	411			8 302
		تحويل الزبون (B) إلى زبون مشكوك فيه		
		//		



مدين	دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
685			3 547,86	
	491			3 547,86
		إثبات مؤونة تدني قيمة الزبون (B)		

ج- بالنسبة للزبون (C):

مدين	دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		12/31/ن+1		
685			7 095,73	
	491			7 095,73
		الرفع من مؤونة الزبون (C)		

د- بالنسبة للزبون (E):

مدين	دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		12/31/ن+1		
416			41 510	
	411			41 510
		تحويل الزبون (E) إلى زبون مشكوك فيه		
		//		
685			3 649,23	
	491			3 649,23
		إثبات مؤونة تدني قيمة الزبون (E)		

هـ- بالنسبة للزبون (F):

مدين	دائن	البيان	المبلغ مدين	المبلغ دائن
		12/31/ن+1		
654			14 191,45	
4457		ر ق م على الحق	2 412,55	16 604
	411*			
		إقفال حساب الزبون (F)		

(*) لماذا حـ /411 ؟ لأنه زبون جديد لم يسبق أن تم الشك في تحصيل حقوقنا منه.

II- حـ/496: خسائر قيمة لحسابات المدينين الآخرين:

نسجل ضمن هذا الحساب خسائر القيمة لحسابات المدينين الآخرين المتعلقة بالتسبيقات المقدمة للموردين والمستخدمين والهيئات الاجتماعية ومصلحة الضرائب أين يكون للمؤسسة ريب بأن جزء من هذا الحق سوف لن يتم تحصيلة ويضم الحساب الحسابات الفرعية التالية:

ح/496409: خسائر قيمة الموردين المدينين: تسبيقات وأقساط مدفوعة (RRR) للتحصيل، حقوق أخرى

ح/496425: خسائر قيمة تسبيقات للمستخدمين

ح/496431: خسائر قيمة تسبيقات للهيئات الاجتماعية

ح/496444: خسائر قيمة الدولة، الضرائب على النتائج

ح/496447: خسائر قيمة تسبيقات للضرائب والرسوم

ح/496467: خسائر قيمة لتسبيقات أخرى على الحساب

وتعالج محاسبيا هذه الحسابات مثلها مثل المعالجة المحاسبية للحساب 491.

III- ح/498: خسائر قيمة عن حسابات الغير الأخرى:

نسجل ضمن هذا الحساب خسائر القيمة عن حسابات الغير الأخرى مثلا لدينا:

ح/498462: خسائر قيمة حقوق التثبيتات الأخرى

ح/498422: خسائر قيمة أموال الخدمات الاجتماعية

IV- معالجة بعض الحالات الخاصة بخسائر قيمة الحقوق:

الحالة الأولى: حالة العمليات مع الخارج

يمكننا حصر العمليات التي تتم مع الخارج فيما يلي:

1- تحصيل حقوق

2- تسديد ديون

3- حقوق مشكوك في تحصيلها جزئيا

4- قروض وإقراضات

IV- 1 تحصيل حقوق:

مثال: لديك المعلومات التالية حول حقوق مؤسسة تجاه زبون (A):

- الزبون "A" في 01/20/ن+1:

سعر صرف تاريخ إنجاز العملية: 1$ = 71,481 دج

سعر الصرف عند التحصيل : 1$ = 71,220 دج

الزبون	الحقوق تاريخ الإنجاز (نوفمبر ن)		المؤونة في
	$	دج	12/31/ن
A	30 000	2 144 430	6 030

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في نهاية الدورة ن وفي الدورة ن+1.

الحل:

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		12/31/ن		
683			6 030	
	481	تشكيل مؤونة خسائر سعر الصرف		6 030
		01/20/ن+1		
512			2 136 600	
481			6 030	
666			1 800	
	411	وصول إشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم مع استرجاع المؤونة المشكلة في 12/31/ن وتحقيق خسارة صرف		2 144 430

IV- 2 تسديد ديون:

مثال: بتاريخ 01/25/ن تم تسديد ديون تجاه المورد (My)؛

- سعر صرف تاريخ إنجاز العملية: 1$ = 69,980 دج
- سعر صرف تاريخ التسديد : 1$ = 69,080 دج

نقدم الجدول أدناه الذي يلخص العملية:

المورد	الديون تاريخ إنجاز العملية (نوفمبر ن)		المؤونة في 12/31/ن
	$	دج	
My	50 000	3 499 000	63 500

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في نهاية الدورة ن وفي الدورة ن+1.

الحل:

		12/31/ن		
683			63 500	
	481			63 500
		تشكيل مؤونة خسائر سعر الصرف		
		01/25/ن+1		
401			3 499 000	
481			63 500	
	512			3 454 000
	783			108 500
		وصول إشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم مع استرجاع المؤونة المشكلة في 12/31/ن وتحقيق ربح صرف		

IV- 3 حقوق مشكوك في تحصيلها جزئيا: إن الحقوق المجراة بالعملة الصعبة والمشكوك في تحصيلها تتطلب معالجة نوعا ما خاصة، وذلك من حيث:

- الأخذ في الحسبان تغير سعر الصرف عند الإقفال (12/31/ن)؛
- والمؤونة المشكلة للتدني الجزئي للحق.

مثال 1: تبلغ حقوق المخزون لمؤسسة على زبون أوروبي 000 1 € مسجلة بما يقابلها من دينار جزائري بسعر صرف 75,350 دج للأورو الواحد.

في 12/31/ن أخذت المؤسسة بعين الإعتبار وضعية الزبون وقدرت أن ما ستسترجعه هو 40% فقط من حقوقها، سعر صرف تاريخ الإقفال هو 75,800 دج للأورو الواحد.

الحل:

- تشكيل مؤونة بنسبة 60%:

قيمة المؤونة = 000 1 € × 60 % × 75,350

= 210 45 دج

		12/31/ن		
416			75 350	
	411	تحويل الزبون إلى زبون مشكوك فيه		75 350
		//		
685			45 210	
	491	تشكيل مؤونة تدني قيمة الزبون...		45 210

مثال 2: نفس المثال السابق إلا أن سعر صرف تاريخ الإقفال هو 75,100دج.

الحل:

تشكيل مؤونة تدني قيمة الزبون بنسبة 60%:

قيمة المؤونة = 1 000 € × 60% × 75,350

= 45 210 دج

تشكيل مؤونة تدني سعر الصرف:

قيمة المؤونة = 1 000 € (75,350 - 75,100) × 40%= 100دج

		12/31/ن				
416					75 350	
	411	تحويل الزبون إلى زبون مشكوك فيه				75 350
			//			
685					45 210	
	491	تشكيل مؤونة تدني قيمة الزبون...				45 210
			//			
683					100	
	481	تشكيل مؤونة خسائر سعر الصرف				100

IV- 4 قروض وإقراضات:

مثال 1: إقترضت مؤسسة مبلغ: 000 5 $ من الخارج، سعر صرف الدولار تاريخ العملية هو 70,942 دج.

عند لحظة التسديد وجد أن سعر صرف الدولار هو:

الحالة 1: 70,900 دج

الحالة 2: 71,000 دج

الحل:

حسب الحالة 1: فإن المؤسسة تحقق ربح صرف يساوي إلى:

(70,942 - 70,900) × 5 000 $ = 210 دج

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ العملية		
512		5 000$ ×70,942	354 710	
	168			354 710
		وصول إشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم		
		تاريخ التسديد		
168			354 710	
	512			354 500
	766			210
		وصول إشعار مدين رقم... بتاريخ اليوم مع تحقيق ربح صرف		

ملاحظة: المقرض إذا كان أمريكي ليس لديه أي فائدة في هذا الصدد، أما إذا كان أوروبي فإن هناك ربح صرف أو خسارة صرف إنطلاقا من سعر صرف الدولار مقابل الأورو.

حسب الحالة 2: فإن المؤسسة تحقق خسارة صرف تساوي إلى:

(71,000 - 70,942) × 5 000 $ = 290 دج

مدين	دائن	البيان	مدين	دائن
		تاريخ التسديد		
168			354 710	
666			290	
	512			355 000
		وصول إشعار مدين رقم... بتاريخ اليوم مع تحقيق خسارة صرف		

مثال 2: مؤسسة قامت بتوظيف أموال بقيمة 000 10 €، سعر صرف تاريخ التوظيف هو 71,800 دج. عند تحصيل أموالها سعر صرف الأورو كان:

الحالة 1: 70,750 دج

الحالة 2: 71,950 دج

الحل:

حسب الحالة 1: المؤسسة تحقق خسارة صرف بقيمة

(71,800 − 70,750) × 10 000 € = 10 500 دج

		تاريخ التوظيف		
276			718 000	
	512			718 000
		وصول إشعار مدين رقم... بتاريخ اليوم		
		تاريخ التحصيل		
512			707 500	
666			10 500	
	276			718 000
		وصول إشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم		

حسب الحالة 2: المؤسسة تحقق ربح صرف بقيمة:

(71,950 − 71,800) × 10 000 € = 1 500 دج

		تاريخ التحصيل		
512			719 500	
	276			718 000
	766			1 500
		وصول إشعار دائن رقم... بتاريخ اليوم		

ثالثا: الحساب 59: خسائر قيمة الأصول المالية الجارية:

أصل مالي لا يقيم بقيمته العادلة عند إقفال الدورة، ذلك أنه يتدنى إذا كانت قيمته القابلة للتحصيل أقل من قيمته المحاسبية الصافية؛ فالأصول المالية الجارية لا تقيم بقيمتها العادلة وإزاء هذا يجب أن تخضع إلى رقابة من أجل التعرف على تدني قيمتها من دونه، حتى يتم تسجيل التدني المحتمل للقيمة المعنية.

وينقسم الحساب 59 إلى:

ح/591: خسائر قيمة للقيم في البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها

ح/594: خسائر قيمة عن وكالات التسبيقات والاعتمادات

I- ح/591: خسائر قيمة للقيم في البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها

نسجل ضمن هذا الحساب خسائر القيمة المتعلقة بالحقوق تجاه البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها؛ والحساب 591 هو حساب تجميعي وليس حساب إدخال، حيث يتكون من الحسابات الفرعية التالية:

ح/591508: خسائر قيمة على القيم المنقولة الأخرى للتوظيف والحقوق المماثلة

ح/591511: خسائر قيمة عن القيم للتحصيل

ح/591512: خسائر قيمة الحسابات البنكية

عند الإقفال، وبفرض أنه تم التوقع بوجود خسارة قيمة، في هذه الحالة يتم جعل

ح/686: مخصصات الخسائر في القيمة للعناصر المالية الجارية مدينا بدائنية

ح/591x، وذلك كما يلي:

مدين	دائن	12/31/ن	مدين	دائن
686			xxxx	
	591x	إثبات خسارة قيمة العناصر المالية...		xxxx

وعند الرفع في المؤونة يتم تسجيل نفس قيد الإثبات، لكن بقيمة الرفع (الزيادة) فقط.

أما في حالة الخفض من المؤونة، فيتم استرجاع الخسائر وذلك بجعل ح/591x مدينا بدائنية ح/786: استرجاعات الخسائر في القيمة للعناصر المالية الجارية، وذلك كما يلي:

مدين	دائن	12/31/ن+1	مدين	دائن
591x			xxxx	
	786	استرجاع خسارة قيمة العناصر المالية...		xxxx

• عند خروج الأصل (أي عندما يرصد الحق):

– إما أنه يتم استرداد كامل الحق فيتم استرجاع خسارة القيمة، وذلك كما يلي (طبعا القيد المحاسبي المتعلق بتحصيل الحق تم تسجيله في تاريخ التحصيل، لا داعي لتكراره):

مدين	دائن	12/31/ن المعنية	مدين	دائن
591x			xxxx	
	786	استرجاع خسارة قيمة العناصر المالية...		xxxx

– وإما أنه يتم استرداد جزء من الحق؛ وفي هذه الحالة إذا كان مبلغ خسارة القيمة الفعلي أكبر من مبلغ خسارة القيمة المقدر، فيتم تسجيل القيد التالي:

		12/31/ن المعنية		
	xxxx			591x
	xxxx			668
xxxx		الأصل المالي المعني	5xx	
		اقفال حساب الأصل المالي...		
		مع تحمل جزء من الخسارة		

– وأما إذا كان مبلغ خسارة القيمة الفعلي أقل من مبلغ خسارة القيمة المقدر، فإن خسارة القيمة المتعلقة بالخسارة الفعلية ندرجها ضمن حساب الأصل المالي الفعلي وفرق الخسارة (الخسارة المقدرة – الخسارة الفعلية)، ندرجه ضمن ح/786 وذلك كما يلي:

		12/31/ن المعنية		
	xxxx			591x
xxxx			5xx	
xxxx			786	
		اقفال حساب الأصل المالي...		
		مع استرجاع جزء من الخسارة		

– والوضعية الثالثة أنه لا يتم استرداد ولا جزء من الحق؛ ضمن هذه الوضعية سنكون أمام حالتين:

- إذا كان الحق مخصص له مؤونة جزئية، فيتم تسجيل القيد التالي:

		12/31/ن المعنية		
	xxxx			591x
	xxxx			668
xxxx			5xx	
		اقفال حساب الأصل المالي...		
		مع تحمل كلي للخسارة		

- أما إذا لم يخصص للحق أي مؤونة، فيتم تسجيل القيد التالي:

		12/31/ن المعنية		
	xxxx			668
xxxx			5xx	
		اقفال حساب الأصل المالي...		
		مع تحمل كلي للخسارة		

II- ح/594: خسائر قيمة على وكالات التسبيقات والاعتمادات:

نسجل ضمن هذا الحساب خسائر القيمة المتعلقة بالوكالات على التسبيقات والاعتمادات؛ والحساب 594 هو حساب تجميعي وليس حساب إدخال، حيث يتكون من الحسابات الفرعية التالية:

ح/5941: خسائر القيمة عن وكالات التسبيقات

ح/5942: خسائر القيمة عن الاعتمادات

ويعالج هذا الحساب بنفس المعالجة المحاسبية لـ ح /591.

حالة المقاربة البنكية

I– مقدمة:

نظرا لعمليات المؤسسة الضخمة، وتجنبا لحدوث (سرقة، ضياع، ...) تقوم بفتح حساب لها لدى البنك من أجل تسيير معاملاتها المالية وعليه فإن الرصيد الحقيقي الذي يجب أن يظهر به حساب البنك في الدفاتر المحاسبية لدى المؤسسة هو الفرق بين مجموعه المدين ومجموعه الدائن لمختلف العمليات التي تمت على مستواه (ح/ البنك) خلال فترة معينة. وعادة يكون الرصيد مدينا (إلا في حالة السحب على المكشوف).

وبالمقابل حساب المؤسسة المفتوح لدى البنك يكون كإثبات لمجمل العمليات المتعلقة بها، والرصيد الذي نتحصل عليه من خلال الفرق بين المجموع الدائن والمجموع المدين هو رصيد دائن عادة (إلا في حالة السحب على المكشوف)، يتم التحصل عليه عن طريق الكشف التفصيلي الذي يقوم البنك بإرساله نهاية كل شهر حيث يوضح ما يلي:

- الرصيد في بداية الشهر؛
- الإيداعات والمبالغ المضافة خلال الشهر؛
- الشيكات وغيرها من المبالغ المخصوصة خلال الشهر؛
- الرصيد في نهاية الشهر.

إذن نقوم بمقارنة الرصيد الدائن لحساب البنك الموجود في الكشف البنكي والرصيد المدين لحساب البنك لدى دفاتر المؤسسة، حيث يجب أن يتساوى وهو ما يسمى بالمقاربة البنكية، ذلك أنها تمكننا من تبرير فروقات الأرصدة.

ومنه يمكننا إعطاء تعريف للمقاربة البنكية،

II– تعريف المقاربة البنكية:

هي وثيقة داخلية يتم إعدادها من أجل القيام بمقارنة (مطابقة) الأرصدة، بين حساب البنك لدى المؤسسة (حساب البنك المسجل في دفاتر يومية المؤسسة) وحساب المؤسسة لدى البنك – الكشف البنكي- وإذا اتضح هناك فروقات يتم معالجتها عن طريق قيود التسوية.

III– أهمية المقاربة البنكية:

تكمن أهمية المقاربة البنكية في التعرف على الفروقات الموجودة بين الحسابين – حساب البنك لدى المؤسسة وحساب المؤسسة لدى البنك- ومعالجتها محاسبيا.

IV– أهم حالات عدم التطابق بين الحسابين:

يمكننا تقسيم أهم الحالات التي تؤدي إلى حدوث فروقات بين الحسابين ومن ثم حالة عدم التطابق، إلى قسمين:

القسم الأول: حالات لا تتطلب معالجة محاسبية؛

القسم الثاني: حالات تتطلب معالجة محاسبية.

IV-1 حالات لا تتطلب معالجة محاسبية:

1/ شيكات مسحوبة لم تقدم للتحصيل، إن مثل هذه الشيكات سبق وأن سجلتها المؤسسة عند إصدارها؛ غير أنه نتيجة عدم تقديمها للصرف خلال الشهر من جانب المستفيد (مورد، مصلحة الضرائب، مصلحة الضمان الاجتماعي،...)، فإن البنك لم يخصم قيمة هذه الشيكات من الحساب الجاري للمؤسسة.

2/ إيداعات غير مدرجة في كشف الحساب: قد تقوم المؤسسة في اليوم الأخير من الشهر بإيداع شيكات أو مبالغ نقدية في حسابها البنكي بجعل

الحساب المعني في الدفاتر المحاسبية دائنا بهذه المبالغ في تاريخ الإيداع. غير أنه نتيجة إيداع هذه المبالغ بعد إقفال دفاتر البنك، فلا تظهر بسجلاته إلا في اليوم التالي وهو اليوم الأول من الشهر الجديد (الموالي).

3/ أخطاء يرتكبها البنك: بصرف النظر عن نظام الرقابة الداخلية المستخدم لدى البنك قد يرتكب أخطاء، والذي يكتشف هذه الأخطاء المؤسسة من خلال الكشف الوارد إليها من البنك فيتم إخطار البنك بها لكي يقوم بإجراء التصحيح اللازم.

IV-2 حالات تتطلب معالجة محاسبية:

1/ مبالغ مخصومة مدونة في كشف الحساب: كثيرا ما يقوم البنك بخصم مبالغ من حسابات عملائه (المؤسسة) نظير خدماته المصرفية؛ غير أنه ولأسباب متنوعة لاتصل إشعارات الخصم إلى المؤسسة. مما يعني خصم هذه المبالغ من كشف الحساب (حساب المؤسسة لدى البنك) دون إجراء قيود هذا الخصم في حساب البنك لدى المؤسسة.

مثل هذه الحالة تتطلب إجراء تسجيل محاسبي في دفاتر المؤسسة وذلك بجعل حساب البنك دائنا وتحميل هذه المبالغ في حساب الأعباء المالية، وذلك وفق القيد التالي:

		نهاية الشهر		
627		الخدمات المصرفية وما شبهها (مصاريف أجيو)	xxxx	
	512	البنك تبعا للإشعار المدين بمصاريف العمولات		xxxx

2/ إيداعات مدرجة بكشف الحساب: قد يقوم البنك بتحصيل قيمة الكمبيالة المودعة لديه برسم التحصيل مع إضافة المبلغ الصافي للكمبيالة المحصلة بعد خصم مصاريف التحصيل، تحصيل قسائم السندات، فوائد استثمار الأموال الفائضة للمؤسسة الموضوعة في حساب الإيداع،...؛ غير أنه لا تصل إشعارات الإضافة

إلى المؤسسة لأسباب عديدة، مما يعني وجود مثل هذه المبالغ في كشف الحساب دون تسجيلها في حساب البنك لدى المؤسسة.

ومنه يتم تسجيل القيود التالية حسب كل حالة:

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	البيان	مدين	دائن
		نهاية الشهر		
512			xxxx	
627		الخدمات المصرفية وما شبهها (مصاريف التحصيل)	xxxx	
	413	**الزبائن: أوراق للتحصيل**		xxxx
		تبعا للإشعار الدائن بتحصيل كمبيالة		
		//		
512			xxxx	
	76201	تحصيل قسائم السندات (A)		xxxx
	76202	تحصيل قسائم السندات (B)		xxxx
		تبعا للإشعار الدائن بتحصيل قسائم السندات		
		//		
512			xxxx	
	762	تحصيل فوائد استثمار الأموال الفائضة		xxxx
		تبعا للإشعار الدائن لفوائد استثمار الأموال الفائضة		

3/ أخطاء ترتكبها المؤسسة: بصرف النظر عن نظام الرقابة الداخلية المستخدم لدى المؤسسة قد ترتكب هذه الأخيرة أخطاء وغالبا لا تكتشف إلا عند إجراء تسوية الحساب، ويتطلب الأمر هنا إجراء قيد محاسبي لتصحيح الخطأ الذي ارتكبته المؤسسة والذي يؤثر في حساب البنك في دفاترها.

ملاحظة:

1- حالة المقاربة البنكية يتم إعدادها نهاية كل فترة معينة تبعا لأهمية عمليات البنك (شهر، 03 أشهر، 06 أشهر، 12 شهر)؛

2- حالة المقاربة البنكية يتم إعدادها دوريا على مستوى المؤسسة مع إرسال نسخة منها للبنك، حيث تسمح لكل منهما بإجراء معالجة محاسبية؛ وذلك من أجل تفادي تراكم الأخطاء التي يكون من الصعب التعرف عليها نهاية الدورة.

مثال: يظهر رصيد كشف الحساب الوارد من البنك للمؤسسة بمبلغ 250 165 دج لصالح المؤسسة، ويظهر رصيد حساب البنك في الدفاتر المحاسبية لدى المؤسسة بتاريخ استلام الكشف بقيمة 940 161 دج. وهذا في 04/30/ن.

وكانت العمليات التالية قد سجلت في دفاتر المؤسسة ولكنها غير مسجلة في كشف الحساب الوارد من البنك وهي كالتالي:

- شيك لصالح مورد المؤسسة بقيمة 500 1 دج
- شيك لصالح أحد موردي الخدمات بقيمة 700 دج

أما العمليات التالية فهي مسجلة لدى البنك (كشف الحساب) وغير مسجلة في حساب البنك لدى المؤسسة وهي كالتالي:

- مصاريف آجيو AGIOT كتخفيض لورقة تجارية عند الخصم بقيمة 150دج
- قسيمة سند تم تحصيلها من قبل البنك وتم إضافتها في رصيد المؤسسة بقيمة 260 1 دج

المطلوب: اجري عملية المقاربة البنكية وقيود التصحيح اللازمة.

الحل:

1/ إجراء عملية المقاربة البنكية:

حساب المؤسسة لدى البنك		
البيان	مدين	دائن
04/30/ن رصيد دائن		165 250
شيك لمورد المؤسسة	1 500	
شيك لأحد موردي الخدمات	700	
رصيد دائن	**163 050**	
المجموع	165 250	165 250

حساب البنك لدى المؤسسة		
البيان	مدين	دائن
04/30/ن رصيد مدين	161 940	
مصاريف آجيو		150
قيمة سند لصالح المؤسسة	1 260	
رصيد مدين		**163 050**
المجموع	163 200	163 200

2/ قيود التصحيح اللازمة:

		04/30/ن		
627		مصاريف آجيو	**150**	
	512	**وفقا لحالة المقاربة البنكية**		**150**
		//		
512			**1 260**	
	761	تحصيل قسيمة سند **وفقا لحالة المقاربة البنكية**		**1 260**

العقود طويلة الأجل

لقد تناول النظام المحاسبي المالي العقود طويلة الأجل من حيث تعريفها وتحديد تكاليف وإيرادات هذه العقود بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية لها، حيث يمكن التطرق إلى العقود طويلة الأجل من منظور النظام المحاسبي المالي (SCF) من خلال العناصر التالية:

I– تعريف العقود طويلة الأجل وإيرادات وتكاليف العقد:

يهدف هذا العنصر إلى تعريف العقود طويلة الأجل، بالإضافة إلى تحديد إيرادات وتكاليف العقد طويل الأجل.

I–1 تعريف العقود طويلة الأجل:

تعرف العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) بأنها: اتفاق قانوني يجمع طرفي التعاقد يقوم أحدهما بموجبه ولصالح الطرف الثاني بإنجاز خدمة أو إنشاء أصول تقع تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، حيث يتعلق محتوى هذه العقود بـ:

- عقود بناء وتشييد؛
- عقود إصلاح؛
- عقود تقديم خدمات.

I–2 إيرادات و تكاليف العقد طويل الأجل:

وسنتناول هذين العنصرين كلا على حدى؛

أ– **إيرادات العقد طويل الأجل:** يجب أن تتضمن إيرادات العقد المبلغ الابتدائي للإيرادات المدرجة في العقد عند التعاقد والتعديلات في مضمون العقد والمطالبات

والعلاوات المرتبطة بالأداء في حالة ما إذا كانت من المحتمل أن تعطي نواتج وأنه يمكن تقييمها بشكل موثوق منه.

ب- **تكاليف العقد طويل الأجل:** تتضمن تكاليف العقد كل من:

- التكاليف المباشرة للعقد؛
- التكاليف التي تعزى إلى نشاط العقود عامة والتي يمكن توزيعها على العقد؛
- أية تكاليف أخرى يمكن تحميلها على الزبون وفقا لأجل العقد وطبيعته.

II- المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وتبعا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 11) طريقتين لمعالجة هذه العقود؛

II-1 المعالجة المحاسبية وفق طريقة التقدم (الإتمام):

حيث سنقوم بالتعريف بهذه الطريقة أولا ثم شروط التقدير للنتيجة الموثوق منه وأيضا تقنيات الحساب؛

أ- **التعريف بالطريقة:** تستخدم هذه الطريقة في الحالة العادية أين يتم تسجيل الأعباء والإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار العقد طويل الأجل حسب وتيرة تقدم العملية، حيث تتم باستخراج النتيجة المحاسبية السنوية ومقارنة الإيرادات والتكاليف بهذه النتيجة بحسب نسبة تقدم العملية، حيث تخضع هذه الطريقة للشروط التالية:

- المنافع الاقتصادية تعود لصالح المؤسسة المنفذة للعقد؛
- نسبة تقدم العملية في تاريخ الإقفال يمكن قياسها بموثوقية؛
- الأعباء المتحملة يمكن تحديدها على وجه معقول.

ب- شروط التقدير للنتيجة الموثوق منه: إن القدرة على تقدير النتيجة عند إتمام المشروع بشكل موثوق منه ترتكز على ثلاثة عناصر:

- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي لإيرادات العقد بشكل واضح؛

- إمكانية تقدير المبلغ الإجمالي للأعباء المحملة للعقد؛

- وجود آليات و أدوات التسيير ومراقبة التسيير والرقابة الداخلية التي تسمح بتقدير نسبة الإنجاز للمراحل المتتالية للمشروع.

ج- تقنيات الحساب (طريقة الحساب): تدرج الأعباء والإيرادات التي تخص عملية تمت في إطار العقود طويلة الأجل في الحسابات السنوية حسب وتيرة تقدم العملية المحققة، فالإشكال الأساس في استخدام هذه الطريقة هو قياس وتقدير نسبة الإنجاز، حيث توجد عدة طرق وتقنيات لتحديد نسبة الإنجاز المحققة (طريقة التكاليف الحقيقية، التقييم المادي، ...) هذه الأخيرة يمكن تقديرها كالآتي:

نسبة تقدم الإنجاز = التكاليف الحقيقية المنجزة في نهاية السنة / التكاليف الكلية المتوقعة في نهاية المشروع

رقم الأعمال المعترف به = رقم الأعمال الإجمالي × نسبة تقدم الإنجاز

مثال 1:

في السنة ن أعلنت مؤسسة عن البدء في مشروع بناء مركب رياضي يمتد إلى السنة ن+2 بإيراد منتظر يقدر بـ 000 500 3دج، أما تكاليفه المتوقعة تقدر بـ 000 000 3دج، وفي 12/31/ن كانت التكاليف المسجلة لهذا المشروع تقدر بـ 000 200 1دج.

المطلوب: تقدير الإيراد المصرح به (المعترف به) للسنة ن.

الحل:

نسبة تقدم الإنجاز في نهاية السنة ن = 000 200 1 / 000 000 3

= 40 %

رقم الأعمال المعترف به = 000 500 3 × 40 %

= 000 400 1 دج

د- الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة التقدم: يسجل في الجانب المدين لح /417: الحسابات الدائنة على أشغال أو خدمات جاري إنجازها، في مقابل إيرادات صافية جزئية خارج الرسم والتي تمت معاينتها أثناء إبرام العقد طويل الأجل غير أنه لا يمكن من جانب تعاقدي وقانوني أن تكون موضوع إعداد فواتير ويقيد في الجانب الدائن عند إعداد الفواتير مع حساب الزبائن في الجانب المدين.

أولا: في نهاية الدورة الأولى يتم جعل حسابات الأعباء التي تم تحملها مدينا (ح/××6)، بدائنية أحد حسابات الخزينة أو أحد حسابات المدينين الآخرين (ح/××5 وح/××4)،

أما بالنسبة للإيرادات يتم جعل ح/417 مدينا بدائنية ح/704: مبيعات أشغال بمبلغ رقم أعمال الدورة المعنية الموافق لنسبة التقدم في الأشغال، وذلك وفق القيد التالي:

		12/31/ن		
6xx			xxxx	
	5xx أو 4xx			xxxx
		إثبات أعباء الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		
		//		
417			xxxx	
	704			xxxx
		إثبات إيرادات الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		

ثانيا: في بداية الدورة الثانية (ن+1) يتم عكس قيد الاعتراف بإيرادات الدورة السابقة وذلك بجعل ح/704 مدينا بدائنية ح/417.

		01/01/ن+1		
704			xxxx	
	417	ترصيد إيرادات الدورة ن للمشروع بعكس القيد.		xxxx

ثالثا: وفي نهاية الدورة الثانية (ن+1) – هي الدورة التي تم فيها الانتهاء من الأشغال- يتم الاعتراف بأعباء الدورة المعنية؛ ثم يتم الاعتراف بإيرادات المشروع من خلال فوترة المشروع وذلك بجعل ح/411 مدينا بدائنية ح/704 لكن بإجمالي الإيرادات (إيرادات الدورة ن والدورة ن+1)وح/4457،

وذلك وفق ما يلي:

		12/31/ن+1		
6xx			xxxx	
	5xx أو 4xx	إثبات أعباء الدورة ن+1 للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		xxxx
		//		
411			xxxx	
	704			xxxx
	4457	إثبات إيرادات الدورة ن ون+1 للمشروع... وكذا فوترة المشروع للمؤسسة...		xxxx

مثال 2:

إليك بعض المعلومات المتعلقة بالعقد طويل الأجل في الجدول التالي:

الدورات	ن	ن+1
سعر العقد	-	3 500 000
التكلفة التقديرية المجمعة	2 291 000	2 390 000
التكلفة الحقيقية المجمعة	2 151 000	2 320 000

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة في جميع الدورات.

الحل:

نسبة تقدم الإنجاز في نهاية السنة ن = 2 151 000 / 2 390 000

= 90 %

رقم الأعمال المعترف به = 3 500 000 × 90 %= 3 150 000 دج

		12/31/ن		
6xx			2 151 000	
	5xx	إثبات أعباء الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		2 151 000
		//		
417			3 150 000	
	704	إثبات إيرادات الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		3 150 000

نتيجة المشروع في الدورة ن = 3 150 000 - 2 151 000

= 999 000 دج

		01/01/ن+1		
704			3 150 000	
	417	ترصيد إيرادات الدورة ن للمشروع... بعكس القيد.		3 150 000
		12/31/ن+1		
6xx		2 151 000- 2 320 000	169 000	
	5xx	إثبات أعباء الدورة ن+1 للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		169 000
		//		
411			4 095 000	
	704			3 500 000
	4457	إثبات إيرادات الدورة ن ون+1 للمشروع... وفوترة المشروع وفق فاتورة رقم... بتاريخ... للمؤسسة...		595 000

نتيجة المشروع في الدورة ن+1 = 000 500 3 - (000 169 + 000 150 3)

= 000 181 دج

نتيجة المشروع الإجمالية = 000 999 + 000 181

= 000 180 1 دج

II-2 المعالجة المحاسبية وفق طريقة الاسترداد (الاستكمال أو الإنجاز):

أ- **التعريف بالطريقة**: إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم أو إذا كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها على نحو موثوق، فإنه يمكن اعتماد طريقة أخرى في المعالجة المحاسبية للعقد بتسجيل الإيرادات بمبلغ يعادل مبلغ الأعباء المثبتة التي يكون تحصيل مبلغها أكثر احتمالا (طريقة الإتمام/الإنجاز)، وتعتمد هذه الطريقة على تسجيل الإيرادات التي يكون تحصيلها محتملا والمعادلة للأعباء المثبتة فقط بدون الهامش الربحي، فهذه الطريقة لا تسمح بتحديد النتيجة المرتبطة بالعقد إلا بعد الانتهاء من إنجاز المشروع.

ب- **الإدراج في الحسابات السنوية حسب طريقة الاسترداد**: حسب هذه الطريقة فإن النتيجة المحاسبية المتأتية من العقد طويل الأجل لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا عند التسليم النهائي للزبون، وبالتالي فمعالجة هذه الطريقة للعقود طويلة الأجل لا يخرج عن إطار إنتاج السلع والخدمات غير التامة عند نهاية الدورة، ويكون التسجيل حسب طريقة الاسترداد بالشكل التالي:

أولا: في نهاية الدورة الأولى يتم جعل حسابات الأعباء التي تم تحملها مدينا (حـ/××6)، بدائنية أحد حسابات الخزينة أو أحد حسابات المدينين الآخرين (حـ/××5 وحـ/××4).

وبالنسبة لإثبات المخزون قيد الإنجاز يتم جعل ح/33 أو ح/34 مدينا بدائنية ح/723 بمبلغ يوافق إجمالي الأعباء التي تم تحملها، وذلك وفق القيد التالي:

		12/31/ن		
	xxxx			6xx
xxxx			5xx أو 4xx	
		إثبات أعباء الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		
		//		
	xxxx			33 أو 34
xxxx			723	
		إثبات الإنتاج الجاري للمخزون للدورة ن.		

ثانيا: في بداية الدورة الثانية (ن+1) يتم عكس قيد الاعتراف بالإنتاج الجاري للمخزون للدورة السابقة وذلك بجعل ح/723 مدينا بدائنية ح/33 أو ح/34.

		01/01/ن+1		
	xxxx			723
xxxx			33 أو 34	
		ترصيد الإنتاج الجاري لمخزون الدورة ن للمشروع بعكس القيد.		

ثالثا: وفي نهاية الدورة الثانية (ن+1) – هي الدورة التي تم فيها الانتهاء من الأشغال- يتم الاعتراف بأعباء الدورة المعنية؛ ثم يتم إثبات الإيرادات من خلال فوترة الأشغال وذلك بجعل ح/411 مدينا بدائنية ح/704 أو ح/705 لكن بإجمالي المبلغ المفوتر وح/4457، وذلك وفق القيد التالي:

		12/31/ن+1		
	xxxx			6xx
xxxx			5xx أو 4xx	
		إثبات أعباء الدورة ن+1 للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		

		//		
411			xxxx	
	704 أو 705			xxxx
	4457			xxxx
		إثبات إيرادات للمشروع... وكذا فوترة المشروع للمؤسسة...		

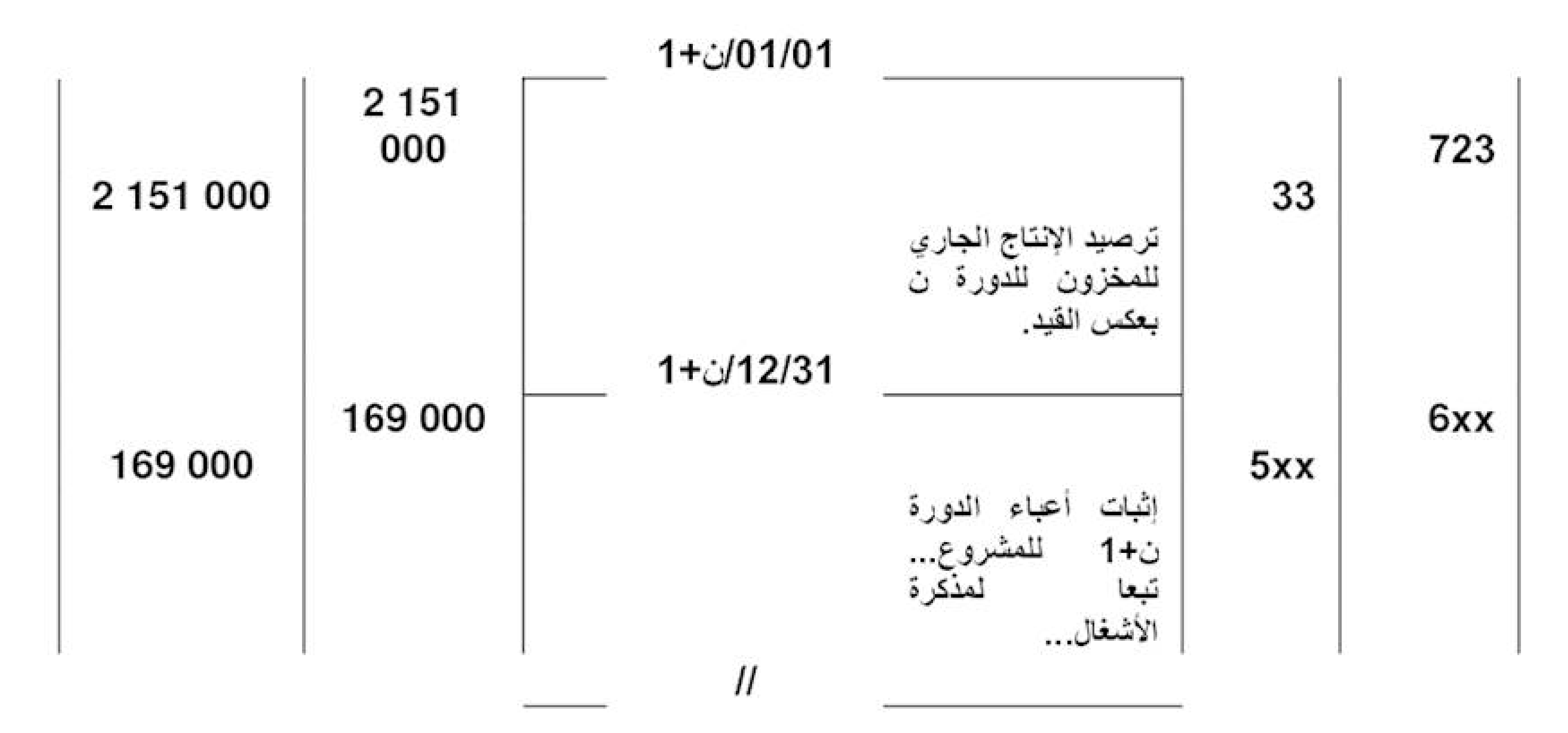
مثــال 3: نفـس المثـال السـابق، لكـن يطلـب المعالجـة المحاسـبية وفـق طريقـة الاسترداد.

الحل:

		12/31/ن		
6xx			2 151 000	
	5xx			2 151 000
		إثبات أعباء الدورة ن للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		
		//		
33			2 151 000	
	723			2 151 000
		إثبات الإنتاج الجاري للمخزون للدورة ن.		

نتيجة المشروع في الدورة ن = 000 151 2 - 000 151 2

= 00 دج



		01/01/ن+1		
723			2 151 000	
	33			2 151 000
		ترصيد الإنتاج الجاري للمخزون للدورة ن بعكس القيد.		
		12/31/ن+1		
6xx			169 000	
	5xx			169 000
		إثبات أعباء الدورة ن+1 للمشروع... تبعا لمذكرة الأشغال...		
		//		

411	704 4457	إثبات إيرادات الدورة ن ون+1 للمشروع... وفوترة المشروع وفق فاتورة رقم... بتاريخ... للمؤسسة...		4 095 000	3 500 000 595 000

نتيجة المشروع في الدورة ن+1 = 3 500 000 − (2 151 000 + 169 000)

= 1 180 000 دج

نتيجة المشروع الإجمالية = 00 + 1 180 000

= 1 180 000 دج

وبملاحظتنا لنتيجة المشروع بحسب الطريقتين نجد في النهاية أنها متساوية، إلا أن كل طريقة لها مبدأ عمل يختلف عن الأخرى.

نشير فقط بأن النظام المحاسبي المالي (SCF) قد استرشد بالمعيار المحاسبي الدولي 11 في تنظيم العقود طويلة الأجل حيث تبنى الطريقتين في معالجة هذه العقود محاسبيا على عكس المعيار المحاسبي الدولي الذي يؤكد على طريقة التقدم كمعالجة مرجعية، باعتبارها تقدم أحسن المعلومات عن الأنشطة المنجزة خلال السنة إلى الجهات الخارجية كمصلحة الضرائب مثلا، بالإضافة إلى إتاحة الفرصة للمساهمين في تقرير توزيع الأرباح (توزيع كل من الضريبة المستحقة والأرباح خلال سنوات العقد).

ملحق لحسابات النظام المحاسبي المالي

حسابات الميزانية – أصول

مدونة حسابات الأصول		الإهتلاك والخسائر عن القيمة	
الرقم	التعيين	الرقم	التعيين
20	الاستثمارات المعنوية		
203	مصاريف البحث والتطوير	2803	اهتلاك مصاريف البحث والتطوير
		2903	خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتطوير
204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	2804	اهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها
		2904	خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها
205	الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	2805	اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات
		2905	خسائر القيمة عن اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات
207	فارق الاقتناء	2807	إهتلاك فارق الاقتناء
		2907	خسائر القيمة عن فارق الاقتناء
208	الاستثمارات المعنوية الأخرى	2808	إهتلاك الاستثمارات المعنوية الأخرى
		2908	خسائر القيمة عن الاستثمارات المعنوية الأخرى
21	الاستثمارات العينية		
211	أراض		
2110	أراضي البناء والورشات	29110	خسائر القيمة عن أراضي البناء
2111	مقالع ومناجم	28111	إهتلاك المقالع والمناجم
		29111	خسائر القيمة عن المقالع والمناجم
2116	أراضي أخرى	29116	خسائر القيمة عن الأراضي الأخرى
212	عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي	2812	إهتلاك عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي
		2912	خسائر القيمة عن عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي
213	بناءات		
2131	مباني	28131	إهتلاك المباني
		29131	خسائر القيمة عن المباني

2135	إنشاءات عامة، ترتيب وتهيئة المباني	28135	إهتلاك إنشاءات عامة، ترتيب وتهيئة المباني
		29135	خسائر القيمة عن الإنشاءات العامة، ترتيب وتهيئة المباني
2138	منشآت قاعدية	28138	إهتلاك المنشآت القاعدية
		29138	خسائر القيمة عن المنشآت القاعدية
214	**تجهيزات اجتماعية**		
2140	مباني اجتماعية	28140	إهتلاك المباني الاجتماعية
		29140	خسائر القيمة عن المباني الاجتماعية
2141	معدات اجتماعية	28141	إهتلاك المعدات الاجتماعية
		29141	خسائر القيمة عن المعدات الاجتماعية
2142	الأثاث والمعدات المنزلية	28142	إهتلاك الأثاث والمعدات المنزلية
		29142	خسائر القيمة عن الأثاث والمعدات المنزلية
2147	تهيئة المباني الاجتماعية	28147	إهتلاك تهيئة المباني الاجتماعية
		29147	خسائر القيمة عن تهيئة المباني الاجتماعية
215	**المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية**		
2151	المنشآت المركبات المتخصصة	28151	إهتلاك المنشآت المركبات المتخصصة
		29151	خسائر القيمة عن المنشآت المركبات المتخصصة
2153	منشآت ذات طابع خاص	28153	إهتلاك منشآت ذات طابع خاص
		29153	خسائر القيمة عن منشآت ذات طابع خاص
2154	معدات صناعية	28154	إهتلاك معدات صناعية
		29154	خسائر القيمة عن معدات صناعية
2155	أدوات صناعية	28155	إهتلاك أدوات صناعية
		29155	خسائر القيمة عن أدوات صناعية
2157	تهيئة وترتيب معدات وأدوات صناعية	28157	إهتلاك تهيئة وترتيب معدات وأدوات صناعية
		29157	خسائر القيمة عن تهيئة وترتيب معدات وأدوات صناعية
217	**تهيئات وتركيبات**		
2170	تهيئات	28170	إهتلاك التهيئات
		29170	خسائر القيمة عن التهيئات
2171	تركيبات عامة	28171	إهتلاك التركيبات العامة
		29171	خسائر القيمة عن التركيبات العامة
218	**استثمارات عينية أخرى**		
2182	معدات النقل	28182	إهتلاك معدات النقل

		29192	خسائر القيمة عن معدات النقل
2183	تجهيزات مكتب		
2185	غيار مثبت (Pièces immobilisées)	28185	إهتلاك الغيار المثبت
		29185	خسائر القيمة عن الغيار المثبت
2186	أغلفة متداولة	28186	إهتلاك أغلفة متداولة
		29186	خسائر القيمة عن أغلفة متداولة
22	**الاستثمارات في شكل امتياز**		
221	**الأراضي الممنوح امتيازها**	2821	إهتلاك الأراضي الممنوح امتيازها
		2921	خسائر القيمة عن الأراضي الممنوح امتيازها
222	**عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها**	2822	إهتلاك عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها
		2922	خسائر القيمة عن عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها
223	**البناءات الممنوح امتيازها**	2823	إهتلاك البناءات الممنوح امتيازها
		2923	خسائر القيمة عن البناءات الممنوح امتيازها
225	**المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها**	2825	إهتلاك المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها
		2925	خسائر القيمة عن المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها
228	**الاستثمارات العينية الأخرى الممنوح امتيازها**	2828	إهتلاك الاستثمارات العينية الأخرى الممنوح امتيازها
		2928	خسائر القيمة عن الاستثمارات العينية الأخرى الممنوح امتيازها
23	**الاستثمارات الجاري إنجازها**		
232	**الاستثمارات العينية الجاري إنجازها**	2932	خسائر القيمة عن الاستثمارات العينية الجاري إنجازها
237	**الاستثمارات المعنوية الجاري إنجازها**	2937	خسائر القيمة عن الاستثمارات المعنوية الجاري إنجازها
238	**التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات الاستثمارات**		
26	**مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات**		
261	**سندات الفروع**	2961	خسائر القيمة عن سندات الفروع
262	**سندات أخرى للمساهمة**	2962	خسائر القيمة عن سندات أخرى للمساهمة

265	سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة	2965	خسائر القيمة عن سندات مساهمة مقيمة بالمعادلة
266	الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع	2966	خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع
267	الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع	2967	خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع
268	الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة	2968	خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة
27	تثبيتات مالية أخرى		
271	السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة (حق المالك)	2971	خسائر القيمة عن السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة (حق المالك)
272	السندات المثبتة (حق الدائن)	2972	خسائر القيمة عن السندات المثبتة (حق الدائن)
273	السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة	2973	خسائر القيمة عن السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة
274	القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل	2974	خسائر القيمة عن القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل
275	الودائع والكفالات المدفوعة	2975	خسائر القيمة عن الودائع والكفالات المدفوعة
276	الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة	2976	خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة
30	مخزونات البضائع	390	خسائر القيمة عن مخزونات البضائع
31	مخزونات المواد الأولية واللوازم	391	خسائر القيمة عن مخزونات المواد الأولية واللوازم
32	مخزونات تموينات أخرى		
321	مواد قابلة للاستهلاك	3921	خسائر القيمة عن المواد القابلة للاستهلاك
322	لوازم قابلة للاستهلاك	3922	خسائر القيمة عن اللوازم القابلة للاستهلاك
326	أغلفة	3926	خسائر القيمة عن الأغلفة
328	مخزونات في انتظار التصنيف (الترميز)	3928	خسائر القيمة عن مخزونات في انتظار التصنيف (الترميز)
33	سلع قيد الإنتاج		

331	**منتجات جاري إنجازها**	3931	خسائر القيمة عن المنتجات الجاري إنجازها
335	**أشغال جاري إنجازها**	3935	خسائر القيمة عن الأشغال الجاري إنجازها
34	**خدمات قيد الإنتاج**		
341	**دراسات جاري إنجازها**	3941	خسائر القيمة عن الدراسات الجاري إنجازها
345	**خدمات جاري تقديمها**	3945	خسائر القيمة عن الخدمات الجاري تقديمها
35	**مخزونات المنتجات**		
351	**منتجات وسيطة**	3951	خسائر القيمة عن المنتجات الوسيطة
355	**منتجات مصنعة**	3955	خسائر القيمة عن المنتجات المصنعة
358	**المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات)**	3958	خسائر القيمة عن المنتجات المتبقية أو المواد المسترجعة (النفايات، السقطات)
36	**المخزونات المتأتية من التثبيتات**	396	خسائر القيمة عن المخزونات المتأتية من التثبيتات
37	**المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإيداع)**	397	خسائر القيمة عن المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو في الإيداع)
38	**المشتريات المخزنة**		
380	**بضائع مخزنة**		
381	**مواد أولية ولوازم مخزنة**		
382	**تموينات أخرى مخزنة**		
409	**الموردون المدينون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب، RRR الواجب الحصول عليه، والحسابات الدائنة الأخرى**		
4090	الموردون: تسبيقات ومدفوعات على الطلبيات		
4096	الموردون: كفالات مدفوعة		
4097	تسوية حسابات الموردين المدينة		
4098	(Rabais, Remises, Ristournes, RRR) تخفيضات واجب الحصول عليها، وكشوفات لم يتم استلامها بعد		

41	الزبائن والحسابات الملحقة		
411	الزبائن		
4110	الزبائن: مبيعات سلع أو تأدية خدمات	49110	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن، مبيعات سلع أو تأدية خدمات
4117	الزبائن: اقتطاعات الضمان	49117	خسائر القيمة عن حسابات الزبائن: اقتطاعات الضمان
413	الزبائن: أوراق للتحصيل	4913	خسائر القيمة عن الزبائن: أوراق للتحصيل
416	زبائن مشكوك فيهم	4916	خسائر القيمة عن الزبائن المشكوك فيهم
417	الحسابات الدائنة عن أشغال أو خدمات جاري انجازها		
418	زبائن – منتجات لم يتم فوترتها بعد		
425	المستخدمين، التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة		
441	الدولة والجماعات العمومية الأخرى، إعانات مطلوب استلامها		
4456	الرسم على القيمة المضافة للخصم		
4487	الدولة، إيرادات مطلوب استلامها (خارج الضرائب على النتائج)		
451	عمليات المجمع		
454	فوائد مدفوعة لحساب		
455	الشركاء، الحسابات الجارية		
456	الشركاء، العمليات على رأس المال		
458	الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك أو في تجمع		
462	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن الاستثمارات		
465	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف، والأدوات المالية المشتقة	4965	خسائر القيمة عن الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن القيم المنقولة للتوظيف، والأدوات المالية المشتقة
467	حسابات أخرى دائنة	4967	خسائر القيمة عن الحسابات الأخرى الدائنة
468	إيرادات أخرى مطلوب استلامها		
478	حسابات انتقالية أخرى دائنة		
486	مصاريف مقيدة مسبقا		

خسائر القيمة عن القيم المنقولة للتوظيف	590	القيم المنقولة للتوظيف	50
		حصة في المؤسسات المرتبطة	501
		الأسهم الخاصة أو الحصص الخاصة	502
		الأسهم الأخرى أو السندات المخولة حقا في الملكية	503
		سندات، قسائم الخزينة وقسائم الصندوق قصيرة الأجل	506
		قيم التوظيف المنقولة الأخرى والحسابات الدائنة المماثلة	508
خسائر القيمة عن البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها	591	البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها	51
		قيم للتحصيل	511
		حسابات بنكية	512
		الخزينة العمومية والمؤسسات العمومية	515
		الهيئات المالية الأخرى (بالنسبة للحسابات الدائنة)	517
		الأدوات المالية المشتقة	52
		أدوات التغطية	521
		أدوات مالية أخرى مشتقة	522
		الصندوق	53
		الصندوق	530
		وكالات التسبيقات والاعتمادات	54
خسائر القيمة عن وكالات التسبيقات	5941	وكالات التسبيقات	541
خسائر القيمة عن الاعتمادات	5942	اعتمادات	542
		تحويلات داخلية	58

حسابات الميزانية – خصوم

الحسابات الرئيسية	مدونة الحسابات	
	الرقم	التعيين
10– رأس المال والاحتياطات، وما يماثلها		
	101	رأس المال الاجتماعي (الصادر)
	1010	حصص الدولة
	1011	حصص الجماعات المحلية
	1012	حصص المؤسسات العمومية
	1013	حصص المؤسسات الخاصة
	102	الأملاك المكتسبة من طرف الدولة
	1031	علاوات الإصدار
	1032	علاوات الاندماج
	1033	علاوات الحصة
	1034	علاوات السندات المحولة إلى أسهم
	104	فرق التقييم
	105	فرق إعادة التقييم
	106	احتياطات
	1061	احتياطات قانونية
	1062	احتياطات نظامية
	1063	احتياطات مقننة (القانون الأساسي، التعاقدية)
	1068	احتياطات اختيارية
	107	فرق المعادلة
	108	حساب المستغل
	109	رأس المال المكتتب غير المطلوب
11– الترحيل من جديد		
12– نتيجة السنة المالية		
13– إيرادات وأعباء مؤجلة– خارج دورة الاستغلال		

	131	إعانات التجهيز
	132	إعانات أخرى للاستثمار
	133	ضرائب مؤجلة أصلية
	134	ضرائب مؤجلة خصمية
	138	إيرادات وأعباء أخرى مؤجلة
	1386	أعباء أخرى مؤجلة
	1387	إيرادات أخرى مؤجلة
15- المؤونات للأعباء- الخصوم غير الجارية		
	151	مؤونات المخاطر
	153	مؤونات المعاشات والالتزامات المماثلة
	155	مؤونات الضرائب
	156	مؤونات تجديد التثبيتات
	158	مؤونات أخرى للأعباء- خصوم غير جارية
16- الاقتراضات والديون المماثلة		
	161	السندات التساهمية
	162	الاقتراضات السندية القابلة للتحويل
	163	الاقتراضات السندية الأخرى
	164	الاقتراضات لدى مؤسسات القرض
	165	الودائع والكفالات المقبوضة
	167	الديون المترتبة على عقد التأجير التمويلي
	168	اقتراضات أخرى وديون مماثلة
	1688	الفوائد المتراكمة على الاقتراضات والديون المماثلة
	169	علاوات تسديد السندات
17- الديون المرتبطة بالمساهمات		
	171	الديون المرتبطة بمساهمات المجمع
	172	الديون المرتبطة بمساهمات خارج المجمع
	173	الديون المرتبطة بشركات في شكل مساهمة
	178	الديون الأخرى المرتبطة بمساهمات
	179	حق المانح المستحق
18- حسابات الارتباط الخاصة بالمساهمات		

والشركات في شكل مساهمة		
	181	حسابات الارتباط بين الوحدات
	188	حسابات الارتباط بين شركات في شكل مساهمة
22– تثبيتات في شكل امتياز	229	حقوق مانح الامتياز
26– مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات (تثبيتات مالية)	269	عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها على سندات مساهمة غير مسددة
27– تثبيتات مالية أخرى	279	ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة

الحسابات الرئيسية		مدونة الحسابات	
الرقم	التعيين	الرقم	التعيين
40	الموردون والحسابات الملحقة		
		401	موردو المخزونات والخدمات
		403	الموردون: أوراق للدفع
		404	موردو التثبيتات
		4040	موردو التثبيتات: شراء
		4047	موردو التثبيتات: اقتطاع الضمان
		405	موردو تثبيتات: أوراق للدفع
		408	الموردون: فواتير لم تصل إلى أصحابها
		4088	فوائد متراكمة – ديون الموردين
41	الزبائن والحسابات الملحقة		
		4190	الزبائن الدائنون، التسبيقات والدفعات المستلمة عن الطلبيات
		4196	الكفالات المقبوضة
		4197	تسوية حسابات الزبائن الدائنون
		4918	Rabais, Remises, Ristournes,) RRR) تخفيضات تجارية واجب منحها، وكشوفات أخرى

42	المستخدمين والحسابات الملحقة		
		421	المستخدمين، أجور مستحقة
		422	أموال الخدمات الاجتماعية
		423	مساهمة الأجراء في النتيجة
		424	المستخدمين، اقتطاعات لحساب
		426	المستخدمين، إيداعات مستلمة
		427	المستخدمين، الاعتراضات على الأجور
		4286	المستخدمين، أعباء واجب دفعها
43	الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة		
		431	الضمان الاجتماعي
		432	الهيئات الاجتماعية الأخرى
		4386	الهيئات الاجتماعية، أعباء واجب دفعها
44	الدولة، والجماعات العمومية		
		442	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى
		443	العمليات الخاصة مع الدولة والجماعات العمومية
		445	الدولة، الرسوم على رقم الأعمال
		4457	الرسوم على رقم الأعمال المجمعة من طرف المؤسسة
		4458	الرسم على القيمة المضافة للتسوية
		446	السندات المكفولة (Obligations cautionnées)
		447	ضرائب أخرى، رسوم وتسديدات مماثلة
		4472	ضرائب ورسوم غير قابلة للاسترجاع على رقم الأعمال
		4475	ضرائب ورسوم أخرى خارج الضرائب على النتائج
		448	الدولة، أعباء للدفع (خارج الضرائب على النتائج)
45	المجمع والشركاء		

		451	عمليات المجمع
		454	فوائد مدفوعة لحساب
		455	الشركاء، الحسابات الجارية
		457	الشركاء، حصص الأرباح للدفع
		458	الشركاء، العمليات التي تمت بالاشتراك أو في تجمع
46	مدينين ودائنين مختلفين		
		462	الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن تثبيتات
		464	ديون عن عمليات اقتناء القيم المنقولة للتوظيف، والأدوات المالية المشتقة
		467	حسابات أخرى مدينة
		4686	أعباء أخرى واجب دفعها
47	الحسابات الانتقالية أو الانتظارية		
		478	حسابات انتقالية أخرى مدينة
48	الأعباء والإيرادات المقيدة مسبقا		
		481	مؤونات، خصوم جارية
		487	إيرادات مقيدة مسبقا
50	القيم المنقولة للتوظيف		
		509	التسديدات الباقي القيام بها عن قيم التوظيف غير المسددة
51	البنوك والمؤسسات المالية، وما يماثلها		
		5186	فوائد منتظرة للدفع
		519	المساهمات البنكية الجارية (تسبيقات بنكية)

حسابات الأعباء

الحسابات الرئيسية	مدونة الحسابات	
	الرقم	التعيين
60- مشتريات مستهلكة		
	600	مشتريات بضائع مستهلكة
	601	مواد أولية مستهلكة
	602	تموينات أخرى مستهلكة
	603	تغير المخزون
	604	مشتريات دراسات وآداء خدمات
	605	مشتريات معدات وتجهيزات وأشغال
	607	مشتريات غير قابلة للتخزين من المواد واللوازم
	608	مصاريف ملحقة بالشراء
	609	تخفيضات تجارية محصل عليها عن المشتريات (RRR)
61- خدمات خارجية		
	611	التقاول العام
	613	إيجارات
	614	أعباء إيجارية وأعباء الملكية المشتركة
	615	صيانة وتصليحات
	616	أقساط التأمينات
	617	الدراسات والأبحاث
	618	الوثائق والمستجدات
	619	تخفيضات تجارية (RRR) مكتسبة عن الخدمات الخارجية
62- خدمات خارجية أخرى		
	620	مصاريف ملحقة بالشراء للتثبيتات
	621	المستخدمون الخارجيون عن المؤسسة
	622	أجور الوسطاء والأتعاب

	623	الإشهار والنشر والعلاقات العمومية
	624	نقل السلع والنقل الجماعي للمستخدمين
	625	التنقلات والمهمات والاستقبالات
	626	مصاريف البريد والاتصالات اللاسلكية
	627	الخدمات المصرفية وما شابهها
	628	اشتراكات ومستجدات
	629	تخفيضات مكتسبة على الخدمات الخارجية الأخرى
63- أعباء المستخدمين		
	631	أجور المستخدمين
	633	حصة الأجراء في النتيجة
	634	أجور المستغل الفردي
	635	الاشتراكات المدفوعة للهيئات الاجتماعية
	636	أعباء اجتماعية للمستغل الفردي
	637	أعباء اجتماعية أخرى
	638	أعباء أخرى للمستخدمين
64- الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		
	641	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة عن الأجور
	642	الضرائب والرسوم غير المسترجعة عن رقم الأعمال
	645	ضرائب ورسوم أخرى (خارج الضريبة على أرباح الشركات)
65- أعباء عملياتية أخرى		
	651	الإتاوات المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة
	652	نواقص القيمة الناتجة عن خروج الأصول الثابتة غير المالية
	653	أتعاب حضور
	654	خسائر لحقوق غير قابلة للتحصيل
	655	الحصة من النتائج التي تمت بصورة مشتركة
	656	عقوبات وغرامات، الإعانات الممنوحة والهبات والتبرعات
	6560	إعانات ممنوحة

	6561	عقوبات وغرامات
	6562	هبات وتبرعات
	657	أعباء استثنائية للتسيير الجاري
	658	أعباء أخرى للتسيير الجاري
66- الأعباء المالية		
	661	أعباء الفوائد
	664	الخسائر عن الحسابات الدائنة المرتبطة بمساهمات
	665	فرق التقييم عن الأصول المالية- نقص القيمة
	666	فرق الصرف (خسائر)
	667	الخسارة الصافية عن التنازل عن الأصول المالية
	668	أعباء مالية أخرى
67- العناصر غير العادية – أعباء		
	671	كوارث طبيعية (أعباء)
68- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات والخسائر في القيمة		
	681	مخصصات الاهتلاكات والخسائر في القيمة للأصول غير الجارية
	682	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات والخسائر في القيمة للتثبيتات في شكل امتياز
	683	مخصصات المؤونات
	685	مخصصات الخسائر في القيمة للأصول الجارية
	686	مخصصات الاهتلاكات والخسائر في القيمة للعناصر المالية
69- ضرائب على الأرباح وما يماثلها		
	692	ضرائب مؤجلة أصلية
	693	ضرائب مؤجلة خصمية
	695	ضرائب على الأرباح على نتائج الأنشطة العادية
	698	ضرائب أخرى على النتائج

حسابات الإيرادات

الحسابات الرئيسية	مدونة الحسابات	
	الرقم	التعيين
70- مبيعات		
	700	مبيعات بضائع
	701	مبيعات منتجات تامة
	702	مبيعات المنتجات الوسيطة
	703	مبيعات المنتجات المتبقية
	704	مبيعات أشغال
	705	مبيعات دراسات
	706	أداء خدمات أخرى
	708	إيرادات الأنشطة الملحقة
	709	تخفيضات تجارية ممنوحة من المؤسسة (RRR)
72- إنتاج مخزن		
	723	تغير المخزون الجاري
	724	تغير مخزون المنتجات
73- إنتاج مثبت		
	731	إنتاج مثبت لأصل معنوي
	732	إنتاج مثبت لأصل مادي
74- إعانات استغلال		
	741	إعانات توازن
	748	إعانات استغلال أخرى
75- إيرادات عملياتية أخرى		
	751	الإتاوات المترتبة على الامتيازات والبراءات والرخص وبرامج المعلوماتية والحقوق والقيم المماثلة
	752	فوائض القيمة الناتجة عن خروج الأصول الثابتة غير المالية
	753	أتعاب الحضور ومكافآت الإداري أو المسير

	754	حصة إعانات الاستثمار المحولة إلى نتيجة الدورة
	755	حصة النتيجة على العمليات المجراة بصورة مشتركة (مجمعة)
	756	دخول لحقوق معدومة (حقوق ملغاة)
	757	إيرادات استثنائية عن عمليات التسيير
	758	إيرادات أخرى للتسيير الجاري
76- إيرادات مالية		
	761	إيرادات المساهمات
	762	مداخيل الأصول المالية
	763	عائدات الحسابات الدائنة
	765	فرق التقييم على الأصول المالية- فائض قيمة
	766	أرباح الصرف
	767	عوائد صافية عن التنازل عن الأصول المالية
	768	إيرادات مالية أخرى
77- العناصر غير العادية- إيرادات		
	771	كوارث طبيعية (إيرادات)
78- إسترجاعات على خسائر القيم والمؤونات		
	782	استرجاعات الاستغلال للخسائر في القيمة والمؤونات للتثبيتات في شكل امتياز
	783	استرجاعات الاستغلال للمؤونات
	785	استرجاعات الاستغلال للخسائر في القيمة للأصول الجارية
	786	استرجاعات مالية للخسائر في القيمة

قائمة المراجع

أولا– النصوص القانونية:

01- نص القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

02- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 ماي سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

03- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية سنة 2008 والمتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

04- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية سنة 2008 والمتضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على المؤسسات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

05- التعليمة الوزارية رقم 02 بتاريخ 2009/10/29 المتعلقة بالتطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي.

06- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،2008، متوفر على الرابط التالي:

[09/01/2014].http://www.ascasociety.org/UploadFiles/Bulletins/book/ASCA_Publication/IFRS%202008%20Full%20BV.pdf

ثانيا – المؤلفات:

1/ باللغة العربية:

07- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

08- علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2011.

09- رميدي عبد الوهاب وسماي علي، المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد، ط1، الجزائر، 2011.

10- بلعروسي أحمد التيجاني، النظام المحاسبي المالي، ط 2، دار هومة، الجزائر، 2012.

11- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS/IAS، ط1، جزء 2، المحمدية، الجزائر، 2013.

12- أمين بن سعيد ويونس الأغواطي، **إشكالية حساب مزايا (منحة) الذهاب للتقاعد وفق النظام المحاسبي المالي**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.

13- عكوش محمد أمين، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للدهن (ENAP) – مؤسسة مدبغة ومارطة الروبية (TAMEG)** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.

2/ باللغة الأجنبية:

t BARKI Mohamed, Comptabilité Fiscale de l'entreprise, la maison des livres, Alger, 2005.

15- DELESALLE Eric, Consolidation: Traitement Pratique des Acquisitions de Titres, **In Revue Française De Comptabilité**, Paris, N°352, Février 2003, pp. 25-30.

16- DELESALLE Eric, Consolidation: Traitement Pratique des Cessions de Titres (1° Partie), **In Revue Française De Comptabilité**, Paris, N°353, Mars 2003, pp. 31-36.

17- DELESALLE Eric, Consolidation: Traitement Pratique des Cessions de Titres (2° Partie), **In Revue Française De Comptabilité**, Paris, N°354, Avril 2003, pp. 22-24.

18- GEORGES Langlois et MICHELINE Friédérich, COMTABILITÉ FINANCIÉRE, 3eme edition, ÉDITION FOUCHER, Paris, 2008.

19- GLAIS Michel & EUGENE Sage, Evaluation des Actifs Incorporels, **Encyclopédie de Gestion**, sous la direction de Yves Simon et Patrick Joffre, 2eme édition, édition Economica, Paris, 1997.

20- JEAN SIMON Claude, Valeur et Comptabilité, **In Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit**, édition Economica, Paris, 2000, pp. 1245 – 1257.

21- JEAN MICHE Palon, Comptabilité Approfondie et Révision, 3eme édition, édition d'Organisation, Paris.

22- OBERT Robert, Comptabilité Approfondie et Révision, manuel et applications, 6eme édition, édition Dunod, Paris, 2005.

23- OBERT Robert, Comptabilité Approfondie et Révision, cas pratique, 5eme édition, édition Dunod, Paris, 2005.

24- PIERRAT Christian, Immatériel et Comptabilité, **In Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit**, édition Economica, Paris, 2000, pp. 793– 806.

25- TONDEUR Hubert, la Réévaluation Libre: Présentation et Comparaison avec la Pratique Internationale, **In Revue Française de Comptabilité**, Paris, N° 352, Février 2003, pp. 31-36.

26- TONDEUR Hubert 2003, Application de l'IAS 36: Dépréciation des Actifs, **In Revue Française de Comptabilité**, Paris, N° 353, Mars 2003, pp. 26-30.

فهرس المحتويات

أنجز طبعه على مطابع

ديـوان المطبوعـات الجامعيـة

1، **الساحة المركزية – بن عكنون** –الجزائر